

НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ДУЛІБА ЄВГЕНІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 347.73: 631 (477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ФІСКАЛЬНА ФУНКЦІЯ ДЕРЖАВИ:
АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право
(0811 – Право)

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
(доктора наук)

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

_____ Є.В. Дуліба
(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий консультант –
Курило Володимир Іванович,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

Київ – 2019

АНОТАЦІЯ

Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук (доктора наук) зі спеціальності 12.00.07 - адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. - Науково-дослідний інститут публічного права. - Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, Дніпро, 2019.

У дисертації комплексно та системно досліджено адміністративно-правовий аспект фіскальної функції держави, практичні основи формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в Україні в умовах глобалізації економічної сфери, євроінтеграції, децентралізації та боротьби із системними кризовими явищами в економіці, входженням у світовий економічний простір.

Проаналізовано доктринальні аспекти змісту фіскальної функції держави, що вплинули на сучасний стан формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в Україні, її правові форми та методи.

Визначено основні проблеми, що впливають на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції в Україні, розв'язано науково-прикладну проблему адміністративно-правового регулювання формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в Україні та розроблено цілісний доктринальний підхід до формування концепції такого регулювання.

Відзначено, що фіскальна функція держави реалізується саме за допомогою фіскальної політики, що є діяльністю держави в особі органів державної влади з формування та реалізації політики надходжень і витрат державного бюджету. Проаналізовано особливості, визначено недоліки сучасної фіскальної політики та позначено аспекти комплексної стратегії нормативно-правового забезпечення такої реалізації. Значну увагу зосереджено на видах та елементах фіскальної політики в Україні.

Зазначено, що для підвищення ефективності реалізації фіскальної функції держави важливого значення набуває розробка дієвої стратегії економічного

розвитку, яка повинна відповідати певним вимогам, і саме на такій стратегії повинна базуватися фіскальна політика держави. Доведено, що без правильної, науково обґрунтованої, всебічно зваженої і послідовно здійснюваної політики в Україні не може бути успішно реалізована жодна національна стратегія економічного та соціального розвитку, яка передбачає інтеграцію нашої країни у світовий економічний простір.

Доведено, що для дієвої реалізації фіскальної функції держави необхідно проведення дієвої фіскальної політики, що включає у себе податкову політику, бюджетну політику, політику щодо неподаткових надходжень до бюджету, політику щодо доходів бюджету від операцій з капіталом, трансферну політику, політику щодо цільових фондів та політику щодо видатків державного бюджету.

Зосереджено увагу на нормотворчій діяльності у сфері податкових правовідносин, на застосуванні норм податкового права та на лобіюванні у сфері податків. Акцентовано увагу на тому, що ефективність правого регулювання податкових відносин залежить не лише від змісту норм права, а й від того, наскільки їхні приписи реалізуються. Виділено особливості правозастосування у податкових відносинах: виконання податкового обов'язку, закріплені: принцип презумпції правоти рішень платника податків, процедурно-процесуальний порядок здійснення діяльності контролюючого органу, принцип уникнення подвійного оподаткування.

Охарактеризовано лобіювання у сфері податків за певними критеріями: правова база, її роль у боротьбі з корупцією, суб'єкти, об'єкти та предмет лобіювання. Відзначено, що усі відносини між владою і громадянським суспільством у фіскальній сфері необхідно базувати на дотриманні таких принципів як участь, довіра, підзвітність, прозорість та незалежність.

Обґрунтовано, що інституційно-правовий механізм реалізації фіскальної функції України є одним з найважливіших складових механізму реалізації фіскальної функції. Здійснено характеристику органів державної влади, які реалізують фіскальну функцію в Україні, а саме: КМ України, Мінфіну

України, ДФС України, ДКС України, Держаудитслужби України, Держфінмоніторингу України, РП України.

З'ясовано, що основою для реалізації фіскальної функції держави є ефективна система управління державними фінансами, дієва фіскальна політика, досягнення стратегічних цілей розвитку шляхом забезпечення дотримання загальної бюджетної дисципліни, стратегічного розподілу бюджетних коштів та ефективного надання державних послуг. Розкрито основні інституційні умови реалізації фіскальної функції, аналіз яких надає можливість виділити сукупність законодавчих елементів та інституцій, направлених на створення належного середовища для досягнення основної мети фіскальної функції: збалансованість бюджету; підвищення ефективності та справедливості оподаткування у поєднанні з розвитком фіскального інструментарію, податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва. Відзначено, що для нормального функціонування будь-якої сфери держави необхідно проведення ефективного та раціонального використання державних коштів. Тому бюджетний та податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямком реалізації фіскальної функції держави.

Визначено сучасні тенденції та перспективи розвитку податкових та бюджетних відносин, досягнення яких можливо за належних умов організації публічно-владної діяльності із виконання фіскальної функції. До таких тенденцій та перспектив віднесено: боротьбу з тінізацією економіки та розробку комплексу заходів детінізації економіки; реформування податкової системи; формування дієвих засад фіскальної політики, розробка ефективної стратегії економічного розвитку з урахуванням особливостей вітчизняної економіки, зовнішніх та внутрішніх дисбалансів.

Проаналізовано зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції в Японії, США, Великобританії, ФРН, Польщі та сформовано пропозиції щодо імплементації придатних для реалій України норм у вітчизняне законодавство.

Запропоновано виділити чотири основні шляхи підвищення ефективності

фіскальної функції держави, як пріоритетних напрямів розвитку держави, зокрема: наявність гарантій успішної реалізації фіскальної політики, досягнення фіскальної стійкості, запровадження короткострокових засобів та заходів, які спроможні відносно максимально швидко удосконалити фіскальну політику, отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції.

Ключові слова: *фіскальна функція держави, адміністративно-правове регулювання фіскальної функції, фінанси, фіскальна політика, податки, бюджет, реалізація фіскальної функції держави.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Монографія:

1. Дуліба Є. В. Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект: монографія; під заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В.І. Курила. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2018. 355с.

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2017. № 4(4). С.25–29.

3. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017, Вип..5, том 2. С.12–15.

4. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.

5. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С. 89–92.

6. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109–112.

7. Дуліба Є.В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.35-40.

8. Курило В. І., Дуліба Є. В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.41–46. (Авторських 50%).

9. Дуліба Є.В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 1. Том 29 (68). С.53-57.

10. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2018. №2. С.43–48.

11. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164-168.

12. Дуліба Є.В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненню подвійного оподаткування. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 2. Том 29 (68). С. 67–72.

13. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 3(8). С.13–18.

14. Дуліба Є.В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 3. С.145–149.

15. Дуліба Є.В. Протидія тінізації економіки та підвищення

ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С.237–242.

16. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової функції в Україні. *Науково-юридичний журнал «Правові новели»*. 2018. № 4. С. 161–167.

Статті у наукових періодичних виданнях інших держав

з юридичних наук:

17. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania polityki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzenie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.

18. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2, part 2. С. 83–87.

19. Duliba Ye., Ilkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2017. Vol. 3 Num. 5. Riga: Publishing House “Baltija Publishing”. P. 146–150 (Авторських 50%).

20. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 1–1 (29). С.59–62.

21. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. Issue 1.(7). С. 45–50.

22. Дуліба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал «Leges si Viata»*. 2018. № 3/2 (315). С. 40–43

23. Дуліба Є.В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фіскальної функції держави. *“Evropský politický a právní diskurz”*. 2018. № 3. С.68–74.

Тези наукових доповідей:

24. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави в сучасній економіці України. Ukraine-EU. *Modern Technology, Business and Law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 1. Modern Priorities of Economics. Engineering and Technologies.* (April 19–23, 2016, Slovak Republic – Poland). Chernihiv: CNUT, 2016. P. 124–126.

25. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податкових правовідносин. *Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XXVI Международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург–Астана–Киев–Вена, «30» янв. 2018 г.).* Международный научный центр, 2018. С. 82–85.

26. Дуліба Є. В. Актуальні проблеми нормотворчої діяльності Державної фіскальної служби України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Майбутнє та перспективи" (31 січ. 2018 р., м. Київ). Київ: науковий журнал «Альманах науки», 2018. №2 (11). С. 53–55.

27. Дуліба Є.В. Розвиток фіскальної функції держави в умовах глобалізації. *«Наукові дослідження у 2018 році»:* матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених. (09 лют. 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 238-241.

28. Дуліба Є.В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства: матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції *«Дослідження із суспільних наук у 2018 році».* (16 лютого 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 151–154.

29. Дуліба Є.В. Аналіз сучасних теоретико-правових засад ролі фінансів у системі державної фіскальної політики. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції (16–17 лют. 2018 р., м. Харків). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 21–24.

30. Duliba Y.V. Separate methods and forms of implementing of state's: proceedings of XV International scientific conference "*Millennium science*". (Feb

16, 2018, Morrisville, USA). Morrisville: Lulu Press., 2018. P. 124–127.

31. Дуліба Є.В. Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави. *Право: історія, теорія, практика*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 22–23 лют. 2018 р.). Херсон: Видавництво «Молодий вчений», 2018. С. 64–67.

32. Дуліба Є. В. Окремі питання імплементації досвіду Великої Британії у вітчизняне законодавство щодо реалізації фіскальної функції. *Актуальні проблеми публічного права*: збірник тез Всеукраїнської наукової інтернет-конференції, присвяченої 120-річчю університету (24–26 квіт. 2018 р., м. Київ, Україна) / упор. Яра О. С., Курило В. І., Ладиченко В. В., Янчук Ю. В. Київ, 2018. С. 202–207.

33. Дуліба Є. В. Правозастосування у податкових відносинах: сутність та особливості. *Розбудова правової держави в Україні: реалії та перспективи*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (25–26 трав. 2018 р., м. Одеса) / за ред. Г. О. Ульянової, уклад. О. В. Дикий, Ю. В. Батан. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 80–83.

34. Duliba Y.V. Measures of counteraction to economic shadowing and increasing the efficiency of the fiscal function of the state: proceedings of XXI International scientific conference “*Practical applications of research findings in Europe and worldwide*” (Jun 1st, Morrisville USA). Morrisville, Lulu Press., 2018, P. 137–141.

35. Дуліба Є. В. Окремі аспекти застосування податкових норм. *Сучасне правотворення: питання теорії та практики*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (1–2 чер. 2018 р., м. Дніпро). Дніпро: ГО «Правовий світ», 2018. С. 62–65.

36. Дуліба Є. В. Окремі аспекти реалізації податкової функції в Україні *Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (1-2 чер. 2018 р., м. Харків). Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2018. С.47–50.

SUMMARY

Duliba Ye.V. State fiscal function: administrative legal aspect. – Qualifying scientific work as a manuscript.

Thesis for a Doctor Degree in Law Sciences (Dr. hab.) in specialty 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law – Public Law Research Institute. – The Dnipropetrovs'k State University of Internal Affairs, Dnipro, 2019.

Administrative-legal aspect of the fiscal function of the state, practical fundamentals of formation, development and implementation of the fiscal function in Ukraine under the conditions of globalization of economic sphere, European integration, decentralization and fight with systemic crisis phenomena in the economy, accession into the world economic territory are complex and systematically investigated in the doctoral dissertation.

There were analyzed the doctrinal aspects of the content of fiscal function of the state, which influenced on the modern state of formation, development and implementation of the fiscal function in Ukraine, its legal forms and methods.

There were determined the main problems that influence on formation, development and implementation of the fiscal function in Ukraine, solved the scientific applied problem of administrative legal regulation of formation, development and implementation of the fiscal function in Ukraine and developed integrated doctrinal approach to formation of concept of such a regulation.

It is determined that the fiscal function of the state is realized by means of fiscal policy, that is the activity of the state represented by public authorities of making and implementation of policy of incomes and expenses of the state budget. There were analyzed the peculiarities, determined the drawbacks of the modern fiscal policy and stated the aspects of complex strategy of legislative environment of such an implementation. Much attention is given to types and elements of fiscal policy in Ukraine.

It is stated that for improvement of efficiency of the state fiscal function implementation it is critical to develop workable strategy of economic development, which has to conform to certain requirements, and namely the fiscal policy of the state has to be based on such strategy. It is proved that without correct, scientifically grounded, well-reasoned and gradually implemented policy in Ukraine could not be successfully implemented any national strategy of economic and social development, which foresees the integration of our country into the world economic territory.

It is proved that for efficient implementation of the fiscal function of state it is necessary to conduct efficient fiscal policy that includes tax policy, budget policy, and policy regarding nontaxable budget revenues, policy regarding budget revenues from capital transactions, transfer policy, policy regarding the specialized funds and policy regarding the expenses of the state budget.

It is focused on the regulatory activity in the sphere of tax legal relationships, on the application of norms of tax law and on lobbying in the tax sphere. It is highlighted that the efficiency of legal regulation of tax relations depends not only on the content of legal norms, but also to what extent their regulations are implemented. There are specified the peculiarities of law enforcement in tax relations: tax compliance, consolidated: principle of presumption of rightness of decisions of the taxpayer, procedure-procedural order of pursuit of activity of controlling body, principle of avoidance of double taxation.

It is characterized the lobbying in the sphere of taxes by certain criteria: legal framework, its role in the fight with corruption, subjects, objects and the subject matter of lobbying. It is stated that all relations between the government and civil society in the fiscal sphere have to be based on the adherence to such principles as participation, respect, accountability, transparency and independence.

It is founded that institutional legal mechanism of the fiscal function implementation in Ukraine is one of the most important constituent parts of the implementation mechanism of the fiscal function. It is conducted the characteristics of the governmental authorities, which implement the fiscal function in Ukraine, namely: Cabinet of Ministers of Ukraine, Ministry of Finances of Ukraine, State

Fiscal Service of Ukraine, State Treasury Service of Ukraine, State Audit Service of Ukraine, State Financial Monitoring of Ukraine, President Resolutions of Ukraine.

It is determined that the basis for implementation of the fiscal function of the state is efficient system of public finance management, efficient fiscal policy, achievement of strategic aims of development by means of enforcement of general budget discipline, strategic budget allocation and efficient provision of public services. It is disclosed the main institutional conditions for implementation of fiscal policy, the analysis of which gives the possibility to separate the aggregate of legislative elements and institutions, aimed at creation of proper environment for achievement of the main aim of fiscal function: budget balance; increase of efficiency and tax equity in combination with the development of fiscal instruments, tax ensuring activity of the business entity. It is highlighted that for the normal functioning of any state area it is necessary to conduct effective and sustainable use of public resources. That is why the budget and tax control stay the most preferred direction for implementation of the fiscal function of the state.

There were determined the modern tendencies and perspectives of development of tax and budgetary relations, the achievement of which is possible under the proper conditions of arrangement of public governmental activity of the fiscal function implementation. To such tendencies and perspectives belong: fight with shadow economy and development of complex of measures of economics unshadowing; reformation of tax system; formation of efficient grounds of fiscal policy, development of efficient strategy of economic growth with account of peculiarities of native economy, internal and external misbalances.

It was analyzed the foreign experience of implementation of fiscal function in Japan, USA, Great Britain, Federal Republic of Germany, Poland and there were formed the proposals regarding implementation of norms appropriate for Ukrainian environment into native legislation.

It was proposed to separate four main directions of increase of efficiency of the fiscal function of the state, such as prioritative directions of development of the state, particularly: presence of warranties of successful implementation of fiscal policy,

achievement of fiscal stability, implementation of short-term means and measures, which are able to relatively maximum quickly improve fiscal policy, obtain middle- and long-term effects form the fiscal function.

Keywords: *state fiscal function, administrative legal regulation of the fiscal function, finances, fiscal policy, taxes, budget, implementation of state fiscal function.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Монографія:

1. Дуліба Є. В. Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект: монографія; під заг. ред. д. ю. н., професора, заслуженого юриста України В.І. Курила. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2018.355с.

Статті у наукових фахових виданнях України:

2. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2017. № 4(4). С.25–29.

3. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017, Вип..5, том 2. С.12–15.

4. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.

5. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С.89–92.

6. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво*,

господарство і право. 2017. № 10 (260). С. 109–112.

7. Дуліба Є.В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.35-40.

8. Курило В. І., Дуліба Є. В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.41–46. (Авторських 50%).

9. Дуліба Є.В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 1. Том 29 (68). С.53-57.

10. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2018. №2. С.43–48.

11. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164-168.

12. Дуліба Є.В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненню подвійного оподаткування. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 2. Том 29 (68). С. 67–72.

13. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 3(8). С.13–18.

14. Дуліба Є.В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 3. С.145–149.

15. Дуліба Є.В. Протидія тінізації економіки та підвищення ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С.237–242.

16. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової

функції в Україні. *Науково-юридичний журнал «Правові новели»*. 2018. № 4. С. 161–167.

**Статті у наукових періодичних виданнях інших держав
з юридичних наук:**

17. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania polityki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzenie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.

18. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2, part 2. С. 83–87.

19. Duliba Ye., Ilkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2017. Vol. 3 Num. 5. Riga: Publishing House “Baltija Publishing”. Р. 146–150 (Авторських 50%).

20. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 1–1 (29). С.59–62.

21. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. Issue 1.(7). С. 45–50.

22. Дуліба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал «Leges si Viata»*. 2018. № 3/2 (315). С. 40–43

23. Дуліба Є.В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фіскальної функції держави. *“Evropský politický a právní diskurz”*. 2018. № 3. С.68–74.

Тези наукових доповідей:

24. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави в сучасній економіці України. Ukraine-EU. *Modern Technology, Business and Law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 1. Modern Priorities of Economics.Engineering and*

Technologies. (April 19–23, 2016, Slovak Republic – Poland). Chernihiv: CNUT, 2016. P. 124–126.

25. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податкових правовідносин. *Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XXVI Международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург–Астана–Киев–Вена, «30» янв. 2018 г.)*. Международный научный центр, 2018. С. 82–85.

26. Дуліба Є. В. Актуальні проблеми нормотворчої діяльності Державної фіскальної служби України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Майбутнє та перспективи" (31 січ. 2018 р., м. Київ). Київ: науковий журнал «Альманах науки», 2018. №2 (11). С. 53–55.

27. Дуліба Є. В. Розвиток фіскальної функції держави в умовах глобалізації. *«Наукові дослідження у 2018 році»*: матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених. (09 лют. 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 238-241.

28. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства: матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції *«Дослідження із суспільних наук у 2018 році»*. (16 лютого 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 151–154.

29. Дуліба Є. В. Аналіз сучасних теоретико-правових засад ролі фінансів у системі державної фіскальної політики. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (16–17 лют. 2018 р., м. Харків). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 21–24.

30. Duliba Y.V. Separate methods and forms of implementing of state's: proceedings of XV International scientific conference "Millennium science". (Feb 16, 2018, Morrisville, USA). Morrisville: Lulu Press., 2018. P. 124–127.

31. Дуліба Є. В. Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави. *Право: історія, теорія, практика*: матеріали Міжнародної науково-

практичної конференції (м. Харків, 22–23 лют. 2018 р.). Херсон: Видавництво «Молодий вчений», 2018. С. 64–67.

32. Дуліба Є. В. Окремі питання імплементації досвіду Великої Британії у вітчизняне законодавство щодо реалізації фіскальної функції. *Актуальні проблеми публічного права: збірник тез Всеукраїнської наукової інтернет-конференції, присвяченої 120-річчю університету (24–26 квіт. 2018 р., м. Київ, Україна) / упор. Яра О. С., Курило В. І., Ладиченко В. В., Янчук Ю. В. Київ, 2018. С. 202–207.*

33. Дуліба Є. В. Правозастосування у податкових відносинах: сутність та особливості. *Розбудова правової держави в Україні: реалії та перспективи: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (25–26 трав. 2018 р., м. Одеса) / за ред. Г. О. Ульянової, уклад. О. В. Дикий, Ю. В. Батан. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 80–83.*

34. Duliba Y.V. Measures of counteraction to economic shadowing and increasing the efficiency of the fiscal function of the state: proceedings of XXI International scientific conference “*Practical applications of research findings in Europe and worldwide*” (Jun 1st, Morrisville USA). Morrisville, Lulu Press., 2018, P. 137–141.

35. Дуліба Є. В. Окремі аспекти застосування податкових норм. *Сучасне правотворення: питання теорії та практики: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (1–2 чер. 2018 р., м. Дніпро). Дніпро: ГО «Правовий світ», 2018. С. 62–65.*

36. Дуліба Є. В. Окремі аспекти реалізації податкової функції в Україні *Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (1-2 чер. 2018 р., м. Харків). Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2018. С.47–50.*

ЗМІСТ

ВСТУП	1
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ	13
1.1. Доктринальні аспекти змісту фіскальної функції держави	13
1.2. Правові форми та методи реалізації фіскальної функції держави	22
1.3. Сучасний стан розвитку фіскальної функції в економіці України	39
Висновки до розділу 1	48
РОЗДІЛ 2. ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА ЯК ДЕРЖАВНО-ПРАВОВИЙ РЕГУЛЯТОР ЕКОНОМІКИ	51
2.1. Сутність фіскальної політики та її необхідність у національній економіці України	51
2.2. Особливості фіскальної політики в економіці України	68
2.3. Елементи фіскальної політики та їх вплив на формування бюджету України	84
Висновки до розділу 2	104
РОЗДІЛ 3. НОРМОТВОРЕННЯ У СФЕРІ ПОДАТКІВ	108
3.1. Реалізація нормотворчої функції у податкових правовідносинах ...	108
3.2. Застосування податкових норм як специфічна форма його реалізації	119
3.3. Лобіювання як явище в процесі нормотворення у сфері податків ...	147
Висновки до розділу 3	161

РОЗДІЛ 4. РЕАЛІЗАЦІЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ В ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОДАТКОВОГО ТА БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА	165
4.1. Характеристика органів державної влади, що здійснюють контроль за дотриманням податкового та бюджетного законодавства	165
4.2. Інституційні умови реалізації фіскальної функції в Україні	197
4.3 Закономірності реалізації фіскальної функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податкових та бюджетним законодавством	216
Висновки до розділу 4	232
 РОЗДІЛ 5. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ	 235
5.1 Сучасні тенденції та перспективи розвитку податкових та бюджетних відносин в Україні	235
5.2 Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції	262
5.3 Шляхи підвищення ефективності фіскальної функції в Україні	274
Висновки до розділу 5	286
 ВИСНОВКИ	 289
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	298
ДОДАТКИ	342

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БК України	Бюджетний кодекс України
ВАС України	Вищий адміністративний суд України
ВВП	Валовий внутрішній продукт
ВР України	Верховна Рада України
ВС України	Верховний Суд України
Державіаслужба України	Державна авіаційна служба України
Держаудитслужба України	Державна аудиторська служба України
Держфінмоніторинг України	Державна служба фінансового моніторингу України
ДКС України	Державна казначейська служба України
ДФС України	Державна фіскальна служба України
ЄС	Європейський Союз
КК України	Кримінальний кодекс України
КМ України	Кабінет Міністрів України
КПК України	Кримінальний процесуальний кодекс України
КупАП	Кодекс України про адміністративні правопорушення
МВФ	Міжнародний валютний фонд
Мінфін України	Міністерство фінансів України
МК України	Митний кодекс України
ОБСЄ	Організація з безпеки і співробітництва в Європі
ООН	Організація Об'єднаних Націй
ПДВ	Податок на додану вартість
ПК України	Податковий кодекс України
РП України	Рахункова палата України
СНД	Співдружність Незалежних Держав
США	Сполучені Штати Америки
ФРН	Федеративна Республіка Німеччини

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Протягом останніх років Україна намагається наблизитися до європейських стандартів у різних сферах життєдіяльності держави і суспільства щодо формування демократичної, соціальної, правової держави, упровадження європейських стандартів життя, зміни суспільних пріоритетів, здійснення економічних та соціальних перетворень, реалізації стратегічних пріоритетів економічного та соціального розвитку, соціальної переорієнтації економічної політики. Ці чинники, а також збільшення масштабів фінансової діяльності в державі та чисельності суб'єктів господарської діяльності зумовлюють зростання ролі функцій держави та обумовлюють необхідність нового погляду на дослідження правових інститутів, які забезпечують належний рівень функціонування правової системи держави, та функціонування держави в цілому.

Дослідження функцій держави надає можливість реально оцінити її фактичний стан, зокрема стан соціальної, економічної та політичної сфер, характер і зміст діяльності органів державної влади.

Наразі актуальності набуває формування, розвиток та реалізація фіскальної функції держави, що допоможе Україні покращити імідж на міжнародній арені, успішно інтегруватися у світовий економічний простір та європейське співтовариство на рівні з іншими європейськими країнами.

Являючись фундаментальною складовою для розвитку інших сфер життєдіяльності держави, фіскальна функція України стає одним з найважливіших напрямків діяльності держави, що безпосередньо впливає на стабілізацію та стабільність економічних процесів в Україні.

Сучасна світова практика свідчить, що лише переосмислення ролі фіскальної функції держави надасть можливість подальшого удосконалення правового регулювання в усіх сферах життєдіяльності держави, подальшого розвитку держави, як невід'ємної передумови демократичних перетворень.

Саме фінансова функція держави є тим чинником, який вказує на рівень розвитку держави, на рівень взаємодії органів державної влади між собою, на рівень взаємодії органів державної влади та громадян держави.

Реалізація фінансової функції держави зумовлена низкою чинників через глобалізацію економічної сфери, євроінтеграцією України, а також входження у світовий економічний простір.

Реалізація фінансової функції держави напряму залежить від належного стану нормативно-правового регулювання, а також від ефективності функціонування органів державної влади, що є необхідною умовою існування та розвитку держави в цілому.

Для належної організації формування, розвитку та реалізації фінансової функції в Україні необхідний високий, якісний рівень правового регулювання, окремою рисою якого має бути чіткість та недвозначність змісту правової норми, удосконалення роботи органів державної влади, а також посилення діалогу та співробітництва з громадськістю. Нерозробленість на науковому рівні окремих питань, неврегульованість багатьох аспектів в процесі реалізації фінансової функції, неузгодженість нормативних актів, наявність правових колізій у процесі функціонування органів державної влади, що реалізують фінансову функцію в державі, зумовлюють необхідність проведення комплексного адміністративно-правового дослідження у цій сфері і розробки нових положень та науково обґрунтованих підходів до загальнонаціональної концепції щодо удосконалення реалізації фінансової функції держави з урахуванням позитивного практичного досвіду зарубіжних країн у цій сфері.

Питання функцій держави досліджувалися у багатьох працях українських та зарубіжних учених, серед яких: А.Є. Кадомцевої, Л.А. Морозової, Л.Р. Наливайко, Г.В. Падалка, В.Ф. Погорілка, О.Тихомирова та інших учених.

Проблеми в системі державного регулювання фінансової функції розглядали у різний час вчені Дж. М. Кейнс, А. Маршалл, П. Семюелсон, Х. Хаузер, С. Фішер, Е. Прескотт. Проблеми, пов'язані з формуванням і реалізацією фінансової політики держави, також перебували в полі зору таких

відомих фахівців у галузі права, як В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, В. Г. Атаманчук, В. Д. Бантон, О. І. Безпалова, Д. А. Бекерська, В. Т. Білоус, І. П. Бутко, О. Д. Василик, Л. К. Воронова, Н. В. Воротіна, Є. А. Гетьман, Л. С. Головка, М. П. Девере, В. Ф. Дейнека, О. Ю. Дрозд, Л. І. Дідківська, Н. К. Ісаєва, С. Т. Кадькаленко, О. В. Клим, Л. В. Коваль, Ю. М. Козлов, О. В. Кузьменко, А. М. Куліш, В. І. Курило, М. П. Кучерявенко, М. В. Лошицький, С. О. Масліченко, В. В. Мушенюк, Н. Р. Нижник, Д. М. Носіков, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківський, В. І. Полюхович, Ю. А. Тихомиров, Н. І. Хімічева, І. М. Цап, В. В. Цветков, В. В. Чайка, О. С. Юнін та ін. Питання ефективності бюджетно-фінансової політики були пріоритетними в роботах О. М. Бандурки, С. С. Білуги, Л. К. Воронової, С. С. Гасанова, Т. І. Єфименко, О. А. Журавського, Т. О. Коломоєць, М. П. Кучерявенка, С. В. Петкова, О. П. Рябченко, І. І. Уманського та деяких інших.

Окремі аспекти податкової політики і бюджетно-податкового регулювання викладені в роботах таких вітчизняних вчених, як О. В. Баклан, А. І. Берлач, Ю. П. Битяк, С. С. Білуга, М. В. Жернаков, В. Б. Марченко, Н. В. Тильчик, Є. А. Усенко, О. Ю. Щербаков та ін. Крім них, окремі питання аналізованої проблематики досліджували А. В. Бризгаліна, О. Д. Василик, Л. К. Воронова, М. М. Весельський, Л. О. Зазвонова, Т. В. Литвинчук, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, А. Н. Козиріна, Н. Б. Новицька, Л. А. Савченко, О. Ю. Судакова, О. П. Чернявський, С. О. Шохіна.

Разом з тим, плюралізм підходів учених до визначення поняття «функції держави» зумовлює доцільність подальшого дослідження даного поняття у контексті сучасної глобалізації і перетворень у державі. Нові тенденції у відносинах держави та суспільства створили передумови щодо перегляду загальноприйнятої класифікації функцій держави та визначення адміністративно-правового аспекту фіскальної функції держави.

Тема дисертації корелюється із сучасними дослідженнями окремих проблем, пов'язаних з фіскальною функцією та з фіскальною політикою

держави, а саме: це дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук: Ракул О.В. – «Адміністративно-правове регулювання фіскальної політики в Україні» (2018 рік) – у частині покращення адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні, Чайки В.В. «Правові форми реалізації податкової політики України» (2018 рік) – у частині удосконалення теоретичних і практичних проблем правових форм реалізації державної податкової політики України, Макух О.В. «Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект» (2017 рік) – у частині вдосконалення розуміння поняття «фінанси», з'ясування змісту публічної фінансової діяльності, Міхаєвої О.М. «Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект)» (2017 рік) – у частині розгляду поняття, класифікації та принципів реалізації нормотворчих процедур у податково-правовій сфері.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертацію виконано відповідно до пріоритетних напрямків згідно із Законом України від 11 липня 2001 року № 2623-III «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки», Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 26 травня 2015 року № 287/2015), Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 рр., Стратегії сталого розвитку «Україна-2020».

Дослідження виконано у межах НДР Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Мета і завдання дослідження. *Мета* наукового дослідження полягає комплексно з урахуванням останніх досягнень правової науки, використовуючи сучасні методи наукового пізнання, здійснити дослідження адміністративно-правового аспекту фіскальної функції держави. Окрім того, метою є розробка загальнонаціональної та регіональної концепції формування, розвитку та реалізації фіскальної функції держави.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі *завдання*:

- проаналізувати доктринальні аспекти змісту фіскальної функції держави, що вплинули на сучасний стан формування, розвитку та реалізації фіскальної функції, з метою розробки концепції розвитку фіскальної функції в Україні;
- висвітлити правові форми та методи реалізації фіскальної функції держави з метою їх подальшого вдосконалення;
- проаналізувати сучасний стан розвитку фіскальної функції в економіці України з метою виявлення недоліків та подальшого удосконалення;
- з'ясувати сутність фіскальної політики та її роль у національній економіці;
- показати особливості фіскальної політики в економіці України з метою виявлення тих засобів, за допомогою яких можна найефективніше досягнути основної мети такої політики;
- визначити елементи фіскальної політики та їх вплив на формування бюджету України;
- з'ясувати особливості реалізації нормотворчої функції у податкових правовідносинах та особливості податкового правозастосування та сформулювати рекомендації, спрямовані на удосконалення;
- проаналізувати явище лобювання у сфері податків з метою встановлення значимості цього явища;
- здійснити характеристику органів державної влади, що здійснюють контроль за дотриманням бюджетного та податкового законодавства для поглиблення розуміння характеру їхньої діяльності;
- розкрити інституційні умови реалізації фіскальної функції в Україні;
- виявити закономірності реалізації фіскальної функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим та бюджетним законодавством;
- висвітлити сучасні тенденції та перспективи розвитку податкових та бюджетних відносин в Україні для розробки відповідних пропозицій щодо

удосконалення правового регулювання фіскальної функції держави;

- здійснити аналіз зарубіжного досвіду реалізації фіскальної функції з метою імплементації у вітчизняне законодавство придатних для реалій України норм;

- запропонувати шляхи підвищення ефективності фіскальної функції як пріоритетні напрямки удосконалення фіскальної системи України.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають при формуванні, розвитку та реалізації фіскальної функції держави.

Предмет дослідження – адміністративно-правовий аспект фіскальної функції держави.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дослідження стали наукові методи, використання яких дозволило забезпечити достовірність знань, вирішення поставлених цілей та завдань, обґрунтувати висновки та запропонувати рекомендації. Було здійснено науковий аналіз із застосування *загальнонаукового діалектичного методу та системного аналізу* соціальних явищ, що дозволило дослідити стан наукових досліджень різних аспектів фіскальної функції держави (підрозділи 1.1., 1.2, 1.3, 2.1, 3.1, 3.2, 3.3). Поєднання *історико-правового та порівняльно-правового методів* надало можливість виявити історичні, політичні, економічні, правові і соціальні чинники, які впливали та впливають на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції держави (підрозділи 2.2, 4.2, 4.3, 5.2) Використання методів *класифікації, групування, системно-функціонального методу* дозволило дослідити систему та здійснити класифікацію елементів фіскальної політики держави, суб'єктів, що реалізують фіскальну функції держави (підрозділи 2.3, 4.1). *Статистичний* метод надав можливість провести аналіз зібраних емпіричних даних, а також при узагальненні положень чинного адміністративного законодавства та аналізі правозастосовної практики (розділи 1-4). *Логіко-семантичний* метод сприяв виробленню понятійно-категоріального апарату та напрацювання концептуальних засад подальшого розвитку фіскальної функції держави в Україні (підрозділ 5.1, 5.3). *Системний метод*

забезпечив проведення аналізу різних галузей права, їх підгалузей та інститутів в аспекті їх правового регулювання фіскальної функції держави (підрозділи 1.2, 1.3, 2.2).

Інформаційну основу складає аналіз чинного законодавства України з питань формування, розвитку та реалізації фіскальної функції держави, визначення правових засад діяльності органів державного управління, що реалізують фіскальну функцію в Україні. У дослідженні використовувалися нормативно-правові акти зарубіжних держав, норми яких є придатними для імплементації у законодавство України щодо адміністративно-правового регулювання формування, розвитку та реалізації фіскальної функції.

Емпіричну базу дослідження склали також статистичні та звітні матеріали, довідкові видання Державної служби статистики України, міжнародних аналітичних організацій з питань фіскальної політики та її впливу на економіку, а також результати вивчення практики діяльності Рахункової Палати України, Державної фіскальної служби України за 2016-2018 роки.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що робота є одним із перших комплексним дослідженням теоретичних та практичних засад адміністративно-правового регулювання фіскальної функції держави. За результатами наукового дослідження розроблено цілісний доктринальний підхід до формування концептуальних положень і висновків, які є важливими як для теорії, так і для правозастосовчої практики.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

- досліджено доктринальні аспекти фіскальної функції держави в контексті засадничих якостей таких взаємопов'язаних понять, як: «держава», «публічна влада», «функції держави», «державний суверенітет» та запропоновано теоретичне визначення цього поняття, як один з основних соціально значущих напрямків державної діяльності, що має системний та політичний характер та полягає у створенні передумов, необхідних для ефективної фіскальної діяльності з використанням основних інструментів, як державні доходи та державні видатки;

- проаналізовано особливості формування фіскальної функції в Україні та розроблено концепцію розвитку фіскальної функції в Україні, в основі якої лежать такі напрями, як мобілізація фінансових ресурсів у необхідному обсязі для функціонування держави, повнота та своєчасність надходжень фінансових ресурсів, розподіл та використання фінансових ресурсів для забезпечення ефективного функціонування держави, своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом;

- виокремлено поняття «фіскальна діяльність держави» та запропоновано теоретичне визначення цього поняття, як необхідну складову частину фінансової діяльності, сутність якої зводиться до формування бюджету, розподілу та використання бюджетних коштів, тобто до відносин у сфері державних доходів та державних видатків;

- висвітлено правові форми та методи реалізації фіскальної функції. Форми реалізації фіскальної функції держави представлені як зовнішнє вираження двох основних її режимів застосування на практиці: режим "автоматичних стабілізаторів" та режим дискреційних заходів. До методів реалізації фіскальної функції віднесено два різновиди: це методи прямого та непрямого оподаткування доходів, майна, використання природних та інших ресурсів, а також неподаткових вилучень та методи цілеспрямованого витрачання доходів, що надійшли до державного та місцевих бюджетів у формі податкових та неподаткових платежів.

- проведено аналіз встановлення та розвитку адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні та виділено об'єктивні та суб'єктивні фактори, що впливають на неї. До об'єктивних факторів віднесено стан економіки, який впливає на доходну частину бюджету, а до суб'єктивних – зовнішня і внутрішня політика держави, правове забезпечення та державна фінансова підтримка суспільного економічного розвитку;

- виділено інституційні умови реалізації фіскальної функції в Україні, такі як: збалансованість бюджету; підвищення ефективності та справедливості оподаткування в поєднанні з органічним розвитком фіскального

інструментарію, податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва;

- окреслено сучасні тенденції та перспективи розвитку податкових та бюджетних відносин в Україні, що сприятимуть соціально-економічному розвитку у суспільстві, а саме: боротьба з тінізацією економіки та розробка комплексу заходів детінізації економіки; реформування податкової системи; формування реальних засад фіскальної політики;

- запропоновано виділити основні шляхи підвищення ефективності фіскальної функції в Україні, як пріоритетні напрямки удосконалення фіскальної системи України, зокрема: наявність гарантій успішної реалізації фіскальної політики, досягнення фіскальної стійкості, запровадження короткострокових засобів та заходів, які спроможні відносно максимально швидко удосконалити фіскальну політику, отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції.

- тлумачення державної фіскальної політики через розуміння поняття «фінанси» та «державна політика», що являє собою цілеспрямовану діяльність держави у сфері регулювання доходів і видатків державного бюджету;

- класифікацію видів фіскальної політики через виділення жорсткої фіскальної політики і гнучкої фіскальної політики, в основі поділу яких лежать два основні критерії, які беруться до уваги при розробці нормативно-правових актів: скорочення або збільшення державних витрат та зменшення або збільшення оподаткування;

- класифікацію елементів фіскальної політики, до яких віднесено різновиди політик, що регулюють державні доходи та державні видатки;

- обґрунтування висновку про те, що всі відносини між владою і громадянським суспільством у фіскальній сфері необхідно базувати на дотриманні таких принципів як участь, довіра, підзвітність, прозорість та незалежність;

- розуміння особливостей реалізації нормотворчої функції у податкових правовідносинах у частині розгляду нормотворчої діяльності у сфері

податкових відносин та виділено етапи нормотворчої діяльності ДФС України: процес прийняття акта та процес реалізації акта;

- система суб'єктів, що відіграють стержневу роль у інституційному механізмі реалізації фіскальної функції в Україні;

- розуміння податкового правозастосування через розгляд: принцип презумпції правоти рішень платника податків, процедурно-процесуальний порядок здійснення діяльності контролюючого органу, принцип уникнення подвійного оподаткування;

- характеристика критеріїв лобювання в сфері податків;

- розуміння особливості бюджетних відносин через вплив адміністративно-правового регулювання бюджетного процесу на розкриття правового механізму зупинення операцій з бюджетними коштами.

- аналіз зарубіжного досвіду реалізації фіскальної функції та його запозичення для реалізації фіскальної функції в Україні, придатних для нашої держави норм.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано дисертантом самостійно. Положення та висновки, що викладені в дисертації, складають її наукову новизну, розроблені автором особисто. У співавторстві з Курилом В.І. опубліковано наукову статтю «Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави», в якій дисертанту належать визначення шляхи підвищення ефективності фіскальної функції держави, розкриття окремих засобів та заходів, що властиві для цих шляхів. У співавторстві з Ільковим О.В. опублікована наукова стаття «Relevant problems of Ukraine's integration into global economy», в якій дисертанту належать визначення основних проблем, що перешкоджають інтеграційним процесам України до світового економічного простору та визначення правильних орієнтирів зовнішньоекономічної політики України в умовах посилення глобалізацій цих тенденцій у світі, проведення аналізу проблем, пов'язаних з реальною економікою, з реалізацією фіскальної функції держави. Наукові ідеї та розробки, що належать співавторам, у дисертації не використовувалися.

Наукові положення і результати, які виносилися на захист у кандидатській дисертації здобувача, повторно на захист не виносяться.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані та обгрунтовані в дисертації положення, висновки і пропозиції можуть бути використані у:

- законодавчій діяльності – для підготовки і вдосконалення законодавства, що регулює відносини, що виникають при формування, розвитку та реалізації фіскальної функції України (акт впровадження Головного управління ДФС у Рівненській області від 26.10.2018 № 8237/10/17-00-04-117);

- практичній діяльності – використання одержаних результатів дозволить поліпшити стан практичної реалізації фіскальної функції держави в юридичній практиці (акт впровадження Головного управління ДФС у Рівненській області від 18.12.2018 № 8888/9/17-00-21-07);

- освітній діяльності – матеріали дослідження можуть бути використані для підготовки науково-практичних посібників з адміністративного права України, фінансового права України, підготовки підручників та практикумів з курсів «Адміністративне право», «Фінансове право» у викладанні відповідних дисциплін (акт впровадження Національного університету водного господарства та природокористування від 07.12.2018; акт впровадження Приватний вищий навчальний заклад «Міжнародний економіко-гуманітарний університет імені академіка С. Дем'янчука» від 12.11.2018);

- науковій діяльності – для подальшої розробки теоретико-правових проблем ефективної реалізації фіскальної функції держави (акт впровадження Національного університету біоресурсів і природокористування України від 07.02.2019).

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації, теоретичні та практичні висновки оприлюднені на науково-практичних конференціях: «Ukraine-EU. Modern Priorities of Economics. Engineering and Technologies» (Slovak Republic – Poland, April 19–23, 2016), «Актуальные проблемы современной науки» (Санкт-Петербург–Астана–Киев–Вена, 30 янв.

2018 г.), «Майбутнє та перспективи» (м. Київ, 31 січ. 2018 р.), «Наукові дослідження у 2018 році» (м. Краматорськ, 09 лют. 2018 р.), «Дослідження із суспільних наук у 2018 році» (м. Краматорськ, 16 лютого 2018 р.), «Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства» (м. Харків, 16–17 лют. 2018 р.), “Millennium science” (Morrisville, USA, Feb 16, 2018), «Право: історія, теорія, практика» (м. Харків, 22–23 лют. 2018 р.), «Актуальні проблеми публічного права» (м. Київ, 24–26 квіт. 2018 р.), «Розбудова правової держави в Україні: реалії та перспективи» (м. Одеса, 25–26 трав. 2018 р.), “Practical applications of research findings in Europe and worldwide” (Morrisville USA, Jun 1, 2018), «Сучасне правотворення: питання теорії та практики» (м. Дніпро, 1–2 чер. 2018 р.), «Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів» (м. Харків, 1-2 чер. 2018 р.).

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з основної частини (вступу, п’яти розділів, які включають п’ятнадцять підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 380 сторінок, з яких 297 сторінок основного тексту. Список використаних джерел складається з 427-и найменувань і займає 44 сторінки, 4 додатки розміщено на 19-и сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

1.1. Доктринальні аспекти змісту фіскальної функції держави

Одним із основних шляхів пізнання суспільної природи держави є пізнання її сучасних функцій, адже рівень досконалості держави визначається насамперед тим, наскільки ефективно вона виконує свої функції, наскільки результативна її політика [1, с. 9].

З самого початку свого виникнення держава, як політична форма людського соціуму, виступає суб'єктом управління суспільними справами. Впливаючи на суспільні процеси в різних сферах життя, держава долає суперечності між інтересами різних соціальних груп і, таким чином, забезпечує нормальний розвиток суспільства. Такий вплив справляється завдяки різним напрямкам діяльності держави, які являють собою функції держави [2, с. 89].

Наукове пізнання держави, виявлення її якісного стану, шляхів розвитку обов'язково передбачають розгляд та чітке розуміння її функцій, як змістовного компонента її "життя", динаміки діяльності.

Функції держави виникають, здійснюються та розвиваються відповідно до тих завдань, які слід вирішувати державі в конкретних історичних умовах [3, с. 6]. При цьому кожна функція держави зумовлена її сутністю, соціальним призначенням, характеризується комплексністю, внутрішньою єдністю, системними цілеспрямованими зв'язками між видами діяльності держави, відзначається певною самостійністю, однорідністю, повторюваністю [4, с. 133–135].

У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під поняттям "функція" розуміють явище, яке залежить від іншого явища, є формою його виявлення і змінюється відповідно до його змін, обов'язок, коло

діяльності чогось, призначення, роль чого-небудь [5, с. 1334–1335].

У науці загальної теорії держави і права сформувалася категорія "функції держави", яка відображає реальний життєвий процес існування держави, впливає з категорії "сутність держави" [6, с. 67].

Будучи основними напрямками державної діяльності, функції держави виражають її сутність і соціальне призначення в галузі управління справами суспільства, реальну роль, яку держава відіграє у вирішенні основних питань суспільного розвитку [2, с. 89; 6, с. 63]. Саме виконання державою своїх функцій має за мету гармонізувати життєдіяльність суспільства і держави [6, с. 63].

Крім того, функції держави характеризують те, чим покликана займатися держава в певних історичних умовах, що їй завдано особливостями розвитку суспільства та від чого вона не повинна та не може відмовитися [7, с. 55].

Невірним є твердження про те, що завдання слугують першоосновою функцій держави, оскільки вони обумовлюються політичними, економічними потребами суспільства, визначаються історичними закономірностями розвитку держави, особливостями соціально-економічних умов розвитку (історичними обставинами, співвідношенням класових сил, національними особливостями) [8, с. 43].

Кожну конкретну функцію зумовлюють ті завдання, які ставить перед собою держава. Зміст завдань держави визначають внутрішні та зовнішні чинники впливу, проблеми, які постали перед нею. Залежно від цих проблем активізуються певні напрями державної діяльності – функції. Функції являють собою засіб реалізації, виконання завдань держави [7, с. 55].

Функції держави – це специфічні прояви, конкретні визначення соціального призначення держави у діяльності її органів. Цілі держави, безумовно, тією чи іншою мірою визначають систему її функцій, проте, це не означає їх тотожність, швидше, йдеться мова про співвідношення. Функції держави – це визначені її соціальним призначенням основні напрями діяльності держави [8, с. 43; 9, с. 238–241].

Критеріями класифікації функцій держави є основні елементи діяльності, зокрема: суб'єкти, об'єкти, способи та засоби діяльності, мета, завдання діяльності тощо [10, с. 17].

Варто погодитися з думкою Ю. С. Шемшученка, що залежно від того, яке суспільство та яка держава остаточно утверджується, буде складатися і закріплюватися система основних об'єктних функцій держави, визначатимуться пріоритети, тобто головні функції держави [10, с. 19].

Роль і можливості держави в економічному розвитку необхідно розглядати крізь призму функцій держави, тобто повноважень, делегованих їй суспільством, його частиною, або набутих іншим способом. Місія держави, як системи політичної влади, в економічному розвитку залежать від змістовного наповнення такого розвитку, послідовності дій для досягнення цієї мети [11, с. 166].

Кожна держава визначає власні пріоритети, що ґрунтуються на усвідомленні та врахуванні дії цілого комплексу чинників, зокрема: історичних передумов, особливостей менталітету, джерела влади тощо. При цьому всебічні історичні перетворення в суспільстві викликають зміни в сутності та соціальному призначенні держави, а це потребує модифікації її функцій [4, с. 133–135].

Наукові дослідження фіскальної функції держави: її змісту, суспільної ролі проводились ученими у межах досліджень феномена самої держави, використовуючи різноманітний набір наукових засобів та методів. Обґрунтування суспільного значення змісту фіскальної функції формувалось ученими різних часів, з різних поглядів та із урахуванням системного і функціонального підходів до вивчення держави як суспільного феномена у взаємозв'язках із існуючим загальним вченням про функції держави.

Вчення про функції держави, що сформоване суспільною наукою, має засадничий характер у дослідженнях доктринальних аспектів фіскальної функції держави. Серед основних засновників такого вчення в історії теорії держави можна назвати давньогрецьких учених Платона, Аристотеля та ін.,

адже за участю цих видатних учених були сформовані основні принципи організації держави, основні напрями і цілі державної діяльності, що використовуються і в сучасних умовах.

З історії правової думки вітчизняний учений В. І. Сало вважає видатного англійського філософа Т. Гоббса співзасновником вчення про функції держави, який, наприклад, виділяв рівномірне обкладення податками громадян як функцію-обов'язок держави [12, с. 12–13]. Також у науковій літературі серед засновників вчення про функції держави виділяють Дж. Локка та Ж. Бодена. Наприклад, згідно із вченням Дж. Локка, влада у здійсненні своїх функцій повинна підпорядковуватись чітким принципам і обмеженням, серед яких є заборона на підвищення податків без згоди народу, суспільства [13, с. 422]. Таким чином, за вченням Дж. Локка, здійснення функцій державою не повинно бути необмеженим, а дискреційні повноваження так званого "довільного адміністративного розсуду" повинні бути обмеженими юридичними засобами стримування сваволі посадових осіб при здійсненні ними функцій публічної влади із застосуванням конституційних механізмів впливу громадян, суспільства. Таку думку підтримував і видатний французький філософ Ж. Боден, за вченням якого функції суверенної влади – це комплекс виняткових прерогатив у вирішенні найважливіших питань життя країни. Стягнення податків учений вважав однією із пріоритетних функцій, що реалізується згідно із прийнятими суспільством законами [14, с. 161].

У цілому аналіз історичного поступу у царині філософсько-правової думки, історії фінансового права дає нам можливість зробити висновок про розуміння вченими фіскальної функції держави в контексті засадничих якостей таких взаємопов'язаних понять як "державна", "публічна влада", "функції держави", "державний суверенітет" тощо.

Еволюція сучасного праворозуміння досліджуваних нами явищ безпосередньо пов'язана з діалектикою функціонального підходу взагалі в юридичній науці дорадянського та радянського періоду та безпосередньо у науці фінансового права. Так, за результатами досліджень вітчизняного вченого

В. В. Хохуляка, встановлено, що першим в історії фінансової думки вченим, що вибудував загальну систему фінансової науки шляхом систематизації існуючих фінансових теорій, є Іоганн Генріх Готліб фон Юсті [15, с. 88]. Проте величезне доктринальне значення для науки фінансового права, на думку В. В. Хохуляка, було виділення І. Г. Юсті фіскальної та регулюючої функції податків [15, с. 88–89]. Автором проаналізовано доктринальні теоретичні аспекти фінансової науки у світлі проблем застосування окремих фіскальних інструментів держави в межах різних концептуальних підходів учених і на різних історичних етапах її розвитку [15, с. 172]. При цьому окремий науковий інтерес у контексті предмета нашого дослідження є надання В. В. Хохуляком в історичному аспекті визначення "фіскальний принцип", згідно з яким "народне господарство трактувалось виключно як джерело і засіб наповнення державної скарбниці, а метою фінансової діяльності держави було збільшення податкових надходжень, незважаючи на соціально-економічні наслідки податкового гніту..." [15, с. 205]. Автор у процесі дослідження використовує такі терміни: "фіскальне навантаження", "фіскальне значення", "фіскальні задачі", "організація фіскальної діяльності держави", "фіскальна політика" та ін. Разом з цим у працях В. В. Хохуляка не наведено відповідні визначення понять з погляду праворозуміння, не досліджено повною мірою сутність і склад змісту фіскальної функції держави.

В історичному аспекті функції держави невід'ємно пов'язані із необхідністю виконання завдань державної влади на певному проміжку часу свого розвитку. Характер державної діяльності визначається не лише тим, кому належить політична влада, але і як побудовано уряд, як організовано державний лад. При цьому одним із основних чинників для розвитку мають публічно-правові завдання, що визнаються суспільством обов'язковими для держави. Наприклад, за часів візантійського імператора Юстиніана політичні поняття і вимоги до влади змінювалися таким чином, що ідея свободи була витіснена ідеєю корисності, народного блага, що вимагало турботи про найбільш слабких. За часів Юстиніана серед основних завдань держави і її

влади були "добробут" підданих, забезпечення їх усілякими благами, служіння людям, охорона від небезпек тощо [16, с. 103–104]. За своїм змістом діяльність із реалізації принципів "добробуту" і поряд з ним "безпеки" потребували від публічної влади акумулювання державних ресурсів і, відповідно, створення умов для розвитку основ фіскальної діяльності її службових осіб.

У ХХ столітті відбулися суттєві трансформації як у системі функцій держави, так і в їх сутності та змісті. Такі зміни були характерними для функцій, що здійснювала держава як у "традиційних" сферах суспільного життя (політичній, економічній, соціальній і культурній), так і в "нових" галузях, обумовлених глобальними проблемами сучасності (демографічній, екологічній, сировинній, космічній, інформаційній тощо) [1, с. 3].

За сучасних історичних умов ученими різних суспільних наукових галузей здійснено значний масив роботи з дослідження функцій держави як з позицій управлінської, юридичної, економічної наук у цілому, так і щодо її окремих видів. Так, серед учених, що досліджували загальні аспекти функцій держави, варто назвати: В. Б. Авер'янова, С. С. Алексеєва, І. Л. Бачило, М. І. Байтина, В. К. Бабаєва, А. П. Глебова, Л. Р. Наливайко, В. Ф. Погорілка, М. І. Піскотіна, І. С. Самощенко, О. Ф. Скакун, В. Я. Малиновського, Н. І. Матузова та ін.; економічну функцію як одну із основних функцій держави досліджували такі сучасні вчені: О. Г. Варич, В. В. Давиденко, О. М. Лощикін, В. М. Тисянчин та ін.; функції держави у галузі фінансів досліджували: Л. К. Воронова, А. А. Нечай, Л. А. Савченко, Н. Ю. Пришва, О. О. Семчик та ін.; окремо податкову функцію розглядала російська дослідниця Є. В. Артеміна та ін.

На думку О. М. Лощикіна, "функції держави" – це кардинальні, постійні напрями і види діяльності держави, зумовлені об'єктивними потребами суспільного розвитку, її внутрішніми і зовнішніми завданнями, в яких виявляються і конкретизуються сутність та соціальне призначення держави [1, с. 24–25]. Відповідно до постулатів теорії держави, "функції держави" є основними напрямками її діяльності, що зумовлені її цілями і завданнями та

конкретизують її сутність [17, с. 137]. Держава, як суспільна інституція, здатна сприяти розвитку суспільства або перешкоджати йому. Дослідник І. Матузов вбачає призначення держави у сприянні здійсненню прав людини, а право у цьому випадку повинно всіляко сприяти саморозвитку людини у ринкових відносинах [18, с. 61].

У теорії державного управління В. Я. Малиновським класифіковано функції управління на три основні групи: основні, загальні і допоміжні [19, с. 209]. Автором виокремлено самостійну "бюджетну функцію" у групі допоміжних функцій державного управління, що за змістом відповідає поняттю "бюджетний процес" [19, с. 332]. Разом з цим функції держави у галузі фінансів, оподаткування і адміністрування митних зборів (фіскальна функція) автором не досліджувались.

На рівні фундаментального дослідження О. М. Лоцихінін розкрито діалектику взаємодії держави, суспільства й економіки і права як об'єктивної основи формування економічної функції держави. За висновками автора, економічна функція держави має складний, системний характер і охоплює такі напрями діяльності: захист економічних прав і свобод людини і громадянина, створення державного сектора в основних галузях економіки, емісія коштів, загальна координація економічної та фінансової політики, включаючи планування, державне замовлення, державне кредитування, оподаткування [1, с. 11]. В. В. Давиденко підтримано пропозиції щодо існування самостійної податкової функції держави, крім цього, автором виокремлено такі самостійні функції держави як "валютне регулювання", бюджетна функція", "функція митного регулювання" [20, с. 77–78]. Вітчизняна дослідниця О. О. Семчик вважає, що на даний час немає необхідності виділяти окремо податкову функцію, яка, на думку автора, імовірно, повинна бути віднесена до підвиду фінансової функції держави [21, с. 68]. О. Г. Варич визначила внутрішню усистему економічних функцій держави, яку складають підфункції: оподаткування, фінансів, валютного регулювання, митного регулювання, регулювання відносин власності та підприємництва [22, с. 8].

У науковій літературі у сфері проблем фінансового права дослідницею О. О. Семчик обґрунтовано поняття "функції держави у галузі фінансів", під якими автор розуміє "основні комплексні напрями діяльності держави, здійснювані у певних формах і за допомогою конкретних методів у життєво важливих сферах фінансових відносин, що виражають її сутність і соціальне призначення" [21, с. 78]. Також автор класифікує такі функції на три групи: 1) фінансові регулятивні функції; 2) фінансові забезпечувальні функції; 3) фінансові контрольні функції [21, с. 69]. Разом із цим автор не розкриває зміст і склад кожної із пропонованих груп функцій.

У цілому з аналізу наукової сучасної вітчизняної літератури в межах основних існуючих (фундаментальних і прикладних) юридичних досліджень щодо становлення та розвитку функцій держави, у т. ч. економічних, зроблено висновок, що вченими не приділялось достатньої уваги розкриттю правової сутності поняття і змісту фіскальної функції держави. Разом із цим фіскальний зміст діяльності держави здебільшого був предметом досліджень учених-економістів, які досліджували економічну політику, систему державного регулювання економіки [23, с. 42].

Сьогодні існує два підходи до розуміння поняття «фіскальне забезпечення соціальної функції держави». Представники першого підходу (В. Білоцерківець, М. Домбровські, Р. Копич) до фіскального забезпечення соціальної функції держави відносять податково-видаткові заходи держави, які використовуються для врегулювання соціально-економічних відносин, що є необхідними для задоволення соціальних потреб суспільства. Представники другого підходу (С. Гринкевич, І. Таранов) пов'язують фіскальне забезпечення з основною функцією податків – акумулювати фінансові ресурси держави. На думку дослідника В. Б. Тропіної, ототожнення фіскального з бюджетно-податковими ресурсами державного регулювання чи із системою оподаткування є необґрунтованим, звужує зміст цього поняття, оскільки навіть етимологія слова "фіск" (від лат. *fiscus* – державна скарбниця) обумовлює об'єднання у складі фіскальних ресурсів держави усіх джерел їх формування,

серед яких, крім податків, важливе місце займають неподаткові надходження до бюджету, доходи від операцій з капіталом, трансферти, а також урахування такої компоненти фіскального потенціалу держави, як доходи і видатки державних цільових фондів. Автором встановлено, що переважною більшістю наукових праць з економіки так звана "фіскальність" досліджується в контексті вирішення завдань виключно державної економічної політики держави (В. В. Білоцерківець, О. М. Жовтанецький, Д. В. Нікитенко, С. О. Масліченко) [24, с. 17–18]. Також в економічній літературі фіскальна функція досліджується в контексті проблем державного регулювання економіки як система форм і методів реалізації сукупності притаманних державним фінансам функцій (В. Б. Тропіна) [24, с. 18], системи фінансових заходів держави для регулювання доходів і видатків місцевих бюджетів (Н. Є. Кульчицька) [25, с. 3]. Фіскальна функція також досліджувалась у контексті децентралізації бюджетної системи у працях таких вчених-економістів: Й. Бескида, О. Василика, М. Деркача, В. Гейця, О. Кириленко, Т. Ковальчука, С. Колодія, В. Кравченка, В. Федосова, С. Юрія та ін.

Пізнання природи держави через пізнання її сучасних функцій завжди залишається актуальною проблемою, оскільки стан визначеності і забезпеченості таких функцій буде відображенням певного стану проблем як самої сучасної держави, так і суспільства в цілому.

Модифікація функцій держави пов'язана з розвитком держави, встановленням нового типу суспільних відносин. Незважаючи на те, що довгий період фіскальну функцію взагалі не виокремлювали як самостійну функцію держави, вона виникла водночас з появою держави та зберігає своє значення і до сьогодні. На ранніх етапах розвитку держави податки (в їх первинному вигляді) дійсно виконували передусім фіскальну функцію і запроваджувалися з метою наповнення казни [26, с. 66]. Проте з розвитком суспільства, появою нових фінансових інститутів та фінансових механізмів, фіскальна функція держави набуває особливого значення.

Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави пов'язані

із науковими дослідженнями насамперед сутності і соціального призначення держави як публічного інституту управління, влади і права, основних і допоміжних функцій державних органів, підстав та особливостей суспільних завдань і напрямів діяльності державних службовців, державних органів влади і управління, інших суб'єктів права, хто повинен виконувати їх [27, с. 66].

Проаналізовані доктринальні теоретичні аспекти фінансової науки у світлі проблем застосування окремих фіскальних інструментів держави в межах різних концептуальних підходів учених і на різних історичних етапах її розвитку свідчать про те, що фіскальний зміст діяльності держави здебільшого був предметом досліджень учених-економістів у форматі проблем економічної, фіскальної політики держави або окремих їх напрямів та державного регулювання економіки.

У результаті фундаментальних юридичних досліджень встановлено лише важливе доктринальне значення для науки фінансового права дослідження фіскальної та регулюючої функцій податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Разом з тим у сучасних умовах на рівні проаналізованих фундаментальних досліджень ученими-юристами недостатньо приділено уваги саме фіскальній функції держави, діяльність якої практично реформується на даний час без належного наукового обґрунтування. Тому подальші дослідження необхідно спрямувати на встановлення сутності, соціальної ролі, змісту, принципів та інших взаємопов'язаних питань фіскальної функції сучасної української держави.

1.2. Правові форми та методи реалізації фіскальної функції держави

Дослідження фіскальної функції держави допомагає реально оцінити її можливості, сприяє більш глибокому розумінню механізму її взаємодії з інтеграційними інститутами у вирішенні найбільш важливих завдань [12, с. 3].

Оптимальність організації держави безпосередньо залежить від того, наскільки повно і чітко сформульовано її завдання і визначено функції і чи може вона їх самотужки здійснювати. Саме за допомогою функцій з високим ступенем точності можна розкрити характер і зміст діяльності держави, рівень ефективності, вплив на процес здійснення державою внутрішніх функцій, а отже, вірність обраного Україною шляху розвитку [12, с. 3].

Фіскальна функція держави є однією із необхідних, провідних і забезпечувальних функцій сучасної держави, від якості якої залежить якість існування самої держави.

Виходячи з того, що під поняттям "фіскальний" розуміють той, що стосується інтересів державної скарбниці [28, с. 139], то фіскальна функція полягає у забезпеченні фінансування і надання якісних публічних послуг як важливої складової рівня добробуту населення [11, с. 165].

У юридичній літературі не виділяють фіскальну функцію як самостійну функцію держави, нерідко трактують як частину економічної функції або розглядають як функцію оподаткування і фінансового контролю, що є обслуговуючою по відношенню до інших функцій [29, с. 79]. Однак вважаємо, що сьогодні зміст фіскальної функції полягає не тільки в наповненні державного бюджету, а також у розподілі та використанні коштів, які надходять до державного бюджету.

Будучи тісно пов'язаною з економічною функцією держави, фіскальна функція безпосередньо може впливати на розвиток економіки, добиваючись її стійкого зростання, стабільності цін, повної зайнятості дієздатного населення. Саме за допомогою фіскальної функції реалізується головне призначення податків – формування та мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумулювання в бюджеті засобів для виконання загальнодержавних або цільових державних програм [9, с. 238–241].

Розглянувши визначені у правовій науці ознаки [30, с. 57–58], які притаманні фіскальній функції держави, констатуємо, що вона є:

- зовнішнім вираженням права держави;

- реалізується від імені держави уповноваженими органами; засоби державної політики мають державно-владний, організаційний характер;
- реалізується з використанням правових, фінансово-економічних, соціальних засобів впливу на платників податків;
- закріплена у формі окремих норм права.

Фіскальній функції, як і всім іншим функціям держави, притаманні такі ознаки [2, с. 90–91; 7, с. 54; 29, с. 68]:

1. Фіскальна функція держави є основним соціально значущим напрямом її внутрішньої діяльності. Адже будь-яка держава не має змоги розвиватися без належного фінансового забезпечення, що покликане забезпечити економічну самостійність держави, здійснення внутрішніх та зовнішніх функцій держави, забезпечити соціально-економічний розвиток держави, забезпечити розвиток і державну підтримку науково-технічного та інноваційного потенціалу держави, забезпечити національну безпеку та обородатність держави, громадський порядок та боротьбу із злочинністю тощо.

2. Фіскальна функція держави має політичний характер, стратегічну спрямованість на створення життєздатного демократичного суспільства. Держава регулює конфлікти інтересів різних соціальних груп у суспільстві, забезпечує ефективну реалізацію та захист прав і свобод людини та гідних умов її життя, формує державну політику тощо.

3. У фіскальній функції проявляються і об'єктивуються притаманні їй особливості та закономірності розвитку, динаміка соціально-економічних, політичних перетворень у житті суспільства. Реалізуючи фіскальну функцію, держава формує фіскальну політику, яка відповідає вимогам розвитку суспільства саме в той період та за тих умов, що склалися.

4. Фіскальній функції державі притаманний системний характер. Саме системний характер вимагає всебічного розгляду усіх можливих варіантів дій для досягнення найбажаніших результатів, використовуючи всі можливості, комплексний аналіз ситуації, що склалася, з різних точок зору. При цьому важливу роль системного характеру відіграє послідовність та безперервність

таких дій.

5. Фіскальна функція реалізується властивими їй методами й у відповідних формах.

6. Фіскальна функція держави має об'єктивно-суб'єктивний характер, що обумовлений закономірностями взаємодії суспільства та держави та реалізується завдяки свідомості та волі людей, які задіяні у державному механізмі.

Таким чином, узагальнюючи вищеназвані ознаки фіскальної функції держави, пропонуємо авторське визначення фіскальної функції держави. Фіскальна функція держави являє собою один із основних соціально значущих напрямків державної діяльності, що має системний та політичний характер і полягає у створенні передумов, необхідних для ефективної фіскальної діяльності з використанням таких основних інструментів, як державні доходи та державні видатки.

Фіскальна функція держави відіграє дуже важливу роль у сприянні економічному розвитку та стабільності країни, добробуту її громадян та суспільства в цілому.

Сьогодні у світі існують різні підходи до розуміння добробуту громадян та суспільства. Серед них можна виділити три основні:

1. Підхід соціального добробуту та політики добробуту пов'язаний із тими режимами, які діють у тій чи іншій країні. Виділяють три моделі такого підходу: ліберальна, консервативна та соціал-демократична [31, с. 17–19]. Підхід соціального добробуту та політики добробуту передбачає наявність сильної держави, що бере на себе значну частину функцій перерозподілу благ у суспільстві, основною метою якої є забезпечення певного рівня добробуту, соціальна захищеність населення, підтримка рівня життя не нижче прожиткового мінімуму, забезпечення конституційних соціальних гарантій [32].

Ліберальна модель, яка є характерною для США, спирається на ринок, базується на принципах "страхової сітки" і соціальної патології, тобто під

соціальний захист потрапляють лише ті категорії населення, які не здатні самостійно забезпечити свій добробут (соціально незахищені). Спостерігається також дуалізм держави і ринку у соціальному страхуванні, забезпеченні житлом, освіті, медичному обслуговуванні, благодійності, застосовуються жорсткі правила і норми тестування рівня добробуту громадян для визначення прожиткового мінімуму. В рамках цієї моделі надаються переважно адресні соціальні послуги, що сприяють репродукуванню соціальної нерівності. Держава гарантує лише мінімум, а ключову роль відіграє ринок.

Яскравим прикладом реалізації консервативної моделі добробуту суспільства є Німеччина, яка сповідує принципи субсидіарності (участь різних секторів економіки у сфері соціального захисту) та солідарності (можливість інституціям нижчого рівня звернутися за допомогою до інституцій вищого без загрози втрати контролю над своєю діяльністю), а також необхідності забезпечення рівноваги патерналістського інструментарію влади з адресними програмами підтримки різних груп населення (за професійним чи майновим критеріями) [31, с. 17–19]. Гармонізацію цих інтересів забезпечує економічно сильна держава; інтереси приватного бізнесу часто обмежуються в інтересах решти учасників суспільства; соціальні гарантії загалом високі, а тому майнове розшарування незначне [33, с. 20].

Ця модель реалізується за допомогою послуг, що орієнтуються на індивідуальні життєві біографії, які стабілізують статусні відмінності та пом'якшують "рівень напруження" всередині соціальних прошарків. У такій моделі визначальною є сім'я, а різні страхові схеми адресовані різноманітним групам населення. Рівень декомодифікації є середнім, а існуюча стратифікація дозволяє зберігати рівність згідно з професійним статусом.

Соціал-демократична модель, яка діє у Швеції, ґрунтується на універсальній системі соціального захисту, за якої державні зусилля спрямовуються на мінімізацію соціальних проблем і максимізацію державних доходів через систему прогресивного оподаткування. Державне забезпечення добробуту на високому рівні робить приватні ініціативи у цій сфері зайвими.

Рівень декомодифікації є високим, а також пропагується рівність між громадянами. В цій моделі універсальні соціальні послуги сприяють утвердженню рівності статусів незалежно від класової приналежності [31, с. 17–19].

Крім того, є низка країн, які мають змішані ознаки вищезазначених моделей добробуту суспільства. Наприклад, моделі добробуту у Великобританії, Австралії, Новій Зеландії поєднують ознаки ліберальної та соціал-демократичної моделі, а у Нідерландах, Австрії – ознаки консервативної разом із соціал-демократичною моделлю, а в Японії – ознаки ліберальної з консервативною моделлю.

2. Підхід економічний стосується того, що держави надають добробуту адекватну рамкову основу для розуміння рівнів оціночних ефектів, які залежать від політичних орієнтирів, взаємозв'язку між ринковими інституціями та соціальними витратами, а також їх ефектами для подолання бідності.

3. Екологічний підхід пов'язує економічну ефективність із екологічною політикою. Головна ідея при цьому – виявити та імплементувати активність, яка б зробила виробництво одночасно більш ефективним і чистим. Еко-ефективність є ключовою для допомоги індивідам, компаніям та уряду стати стійкішими. Це включає кілька речей: економічний та екологічний прогрес, ефективне використання ресурсів, нижчий рівень викидів, використання повторної переробки тощо [31, с. 17–19].

Виходячи з того, що в Конституції України зазначено, що Україна є соціальною державою, і з того, що сьогодні є необхідність системних трансформацій суспільства на ліберально-демократичних засадах [34, с. 8], можна стверджувати про те, що Україна розбудовує політики добробуту своїх громадян та суспільства в державі в цілому.

Форми, порядок реалізації функцій держави не можна розглядати окремо від змісту, правової природи і сутності її діяльності, обумовлених правовими вимогами суспільства. Оптимальність організації та ефективність діяльності

держави залежні від повноти й зрозумілості уявлень про зміст і межі її функцій, визначеності форм їх реалізації [35, с. 155].

Форми реалізації фіскальної функції держави можна визначити як організаційні за своїм характером способи її практичної діяльності з виконання її завдань і цілей [35, с. 155].

Виходячи з традиційного розуміння форм реалізації функцій держави, варто зазначити, що фіскальна функція реалізується за допомогою двох форм: правової, що включає в себе правотворчу, правозастосовну, правоохоронну форми, та неправової (організаційної), що включає в себе організаційно-регламентуючу, організаційно-господарську й організаційно-ідеологічну форми [36, с. 72].

У правових формах відображається взаємозв'язок держави та права, підкреслюється необхідність держави діяти при реалізації своїх функцій у межах права, відображається бажання держави до використання чи, навпаки, до невикористання правових засобів у своїй діяльності [37, с. 67].

Так, завдяки правотворчій формі реалізації фіскальної функції створюються нормативно-правові акти, що закладають підвалини для формування та реалізації фіскальної функції, формулюють правові норми, які відповідно до суспільних потреб закріплюють межі необхідної, дозволеної, а також забороненої поведінки. Відповідно до ст. 85 Конституції України, ВР України приймає закони у фіскальній сфері: формує Державний бюджет України і бюджетну систему України; систему оподаткування, податків і зборів; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу. Саме ВР України, як вищий орган законодавчої ініціативи, визначає засади фіскальної політики, затверджує загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля, розглядає і приймає рішення про схвалення Програми діяльності КМ України, здійснює контроль за діяльністю КМ України, затверджує рішення про надання Україною позик і

економічної допомоги іноземним державам та міжнародним організаціям, а також про одержання Україною від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій позик, не передбачених Державним бюджетом України, здійснює контроль за їх використанням; призначає на посади та звільнення з посад Голови та інших членів РП України, здійснює парламентський контроль у межах, визначених Конституцією України та законом, затверджує перелік об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації, визначає правові засади вилучення об'єктів права приватної власності, здійснює контроль за виконанням Державного бюджету України, приймає рішення щодо звіту про його виконання [38]. КМ України, а також інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції також реалізують правотворчу діяльність, однак більш детально про це ми будемо говорити далі.

Правовиконавча форма реалізації фіскальної функції проявляється у безпосередньому виконанні правових приписів, а також при правозастосовній діяльності органів державної влади, про що мова буде іти далі.

Неправові форми реалізації фіскальної функції не пов'язані з юридично значущими діями і їх правовими наслідками, а, проте, у більшості випадків регулюються нормами права, виявляються в підзаконній діяльності й пов'язані з організаційною, зокрема підготовчою, роботою. Так, наприклад, планування, що включає в себе інтелектуальну, аналітичну діяльність, правотворчу форму діяльності з прийняття закону про державний бюджет.

Правові й неправові форми реалізації фіскальної функції є взаємозалежними у таких варіантах:

а) неправові форми передують правовим, забезпечують можливість їх використання (наприклад, збір, обробка, аналіз інформації, розробка пропозицій передують прийняттю законів та інших нормативних актів);

б) неправові форми можуть реалізовуватися за допомогою їх закріплення у нормативних актах, набуваючи правової форми (наприклад, фінансовий план ухвалює форму закону про бюджет);

в) реалізація правових актів забезпечується за допомогою організаційних заходів (доведення до виконавців, інспектування, кадрова робота та ін.). У такий спосіб форми взаємодіють, взаємозабезпечують і доповнюють одна одну [33, с. 157].

Під час формування та реалізації фіскальної функції держава прагне створити належне середовище для виконання своїх завдань та досягнення цілей, для стимулювання суспільно корисної діяльності. Для цього держава за допомогою органів державної влади та їх посадових осіб може застосовувати низку методів впровадження фіскальної функції. Серед них можна виділити метод переконання, метод рекомендації, метод заохочення, метод примусу.

Виважена та обґрунтована економічна політика, як і організаційно-адміністративні заходи щодо її впровадження, пов'язана з використанням правових норм, які визначають вибір форм та методів регулювання несприятливих макро- та мікроекономічних тенденцій. Саме здійснюючи державну політику, органи державної влади мають можливість впливати на всі сторони життєдіяльності держави шляхом підвищення податкових та неподаткових надходжень до бюджету, встановлення різноманітних субсидій, допомог тощо.

Суб'єкти владних повноважень використовують різні методи для реалізації фіскальної функції держави, які умовно можна поділити на два різновиди: методи прямого та непрямого оподаткування та методи цілеспрямованого витрачання коштів.

Методи прямого та непрямого оподаткування являють собою сукупність прямих та непрямих податків та зборів, оплати ліцензій за провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню [39], оплати документів дозвільного характеру (дозволів, висновків, рішень, свідоцтв, інших документів) [40].

Методи цілеспрямованого витрачання коштів являють собою сукупність доходів, що надійшли до бюджету, та цільове спрямування цих коштів на виконання завдань та функцій держави, тобто забезпечення функціонування

держави в цілому (наприклад, на потреби апарату державного управління, обороноздатності країни, забезпечення громадського порядку та громадської безпеки, для підвищення пенсій та інших соціальних виплат, витрат на освіту та науку, охорону здоров'я, фінансування молодіжних програм та інші бюджетні витрати [41, с. 59–60].

Зазначимо, що досягнення мети фіскальної функції відображено у реалізації зазначених методів, для здійснення яких визначаються відповідні повноваження податкових та бюджетно-розподільчих структур фіскальної системи; змістом обох різновидів методів фіскальної політики (оподаткування та державних витрат) визначається також характер прямого та непрямого регулювання макро- та мікроекономічних процесів.

В якості об'єкта регулювання фіскальною системою держави варто розглядати процеси, зокрема ті, що періодично виникають в економіці майже кожної країни, а саме: порушення рівноваги сукупних параметрів попиту та пропозиції, циклічні спади промислових темпів та ділової активності, нестабільність цін, а також проблеми безробіття та зайнятості населення й інші споріднені.

Фіскальна система є однією з найважливіших складових економічної політики держави із забезпечення національної безпеки та оборони, соціально-культурної та економічної сфери. Саме фіскальна система може використовуватися як інструмент усунення причин промислового спаду, зростання цін та безробіття в державі, зменшення рівня інфляції, економічної нерівності, зростання національної економіки та підвищення доходів населення, а також формування та удосконалення форм та методів співпраці у загальносвітовій господарській системі, ефективної та розгалуженої зовнішньоекономічної політики тощо.

Варто також зазначити, що державна фіскальна функція та встановлений порядок оподаткування та державних витрат бюджетних коштів тощо, поряд з регулюванням та контролем за економічною діяльністю в ринкових умовах, є особливо чутливими складовими економічних відносин між державою в особі

її виконавчо-розпорядчих органів (деяких суб'єктів владних повноважень тощо) та громадянами (юридичними особами тощо). Ця чутливість знаходить відображення у суб'єктивному сприйнятті фіскальної функції держави як з боку платників податків, оскільки ними вона оцінюється з точки зору наявності та встановлених заходів вилучення їх доходів, так і з боку одержувачів бюджетних (трансфертних) надходжень, які найчастіше розглядають та оцінюють ці доходи (виплати) як слабо відчутну винагороду із сумнівною справедливістю її розподілу. Як правило, механізм державної політики щодо розподілу державних витрат занадто складний, громіздкий і вже з цієї причини найчастіше сприймається населенням як недостатньо об'єктивний, непрозорий та малоефективний [42, с. 124–125].

Як державні витрати, так політика оподаткування втілюються на практиці насамперед у прийнятті урядових рішень (рішень інших суб'єктів владних повноважень), що стосуються макроекономічного регулювання проблем щодо ефективного зростання економіки, узгодження суспільних та особистих інтересів громадян, зайнятості населення, динаміки цін та ін. Життєва важливість та актуальність цих проблем настільки значуща, що для їх вивчення сформувалася особлива підгалузь економічної науки – теорія суспільного вибору (*public choice theory*), яка стала одним із основних напрямків досліджень, пов'язаних з використанням методології неокласичного аналізу стосовно інституційної системи. Вона зародилася у 60-х роках минулого століття як галузь економічної науки, що вивчає питання оподаткування та державних витрат у контексті надання соціальних благ. Але ще у 1942 році Йозеф Шумпетер уперше сформулював основи цієї теорії у книзі "Капіталізм, соціалізм та демократія" [43], які його послідовник Кеннет Ерроу забезпечив переконливими математичними розрахунками [44]. У 1957 році Ентоні Даунс у праці "Економічна теорія демократії" висунув гіпотезу про те, що в основі економічних перетворень політиків найчастіше містяться передвиборчі амбіції. Особливий суспільний резонанс викликав обґрунтований автором цієї книги "парадокс голосування", згідно з яким участь людей у

голосуванні поставлено під сумнів, оскільки кожен голосуючий знає, що його окремий голос практично не впливає на результат виборів [44]. Ґрунтовні дослідження Джеймса Б'юкенена та Гордона Таллока доповнили теорію суспільного вибору, підтвердивши важливість "одностайності при прийнятті політичних рішень", у тому числі і в галузі економіки. Відповідно до їхніх аргументів, одностайно прийняті рішення нікого ні до чого не примушують, отже, не вимагають додаткових витрат [45].

Як показує аналіз закордонного досвіду, у практиці розвинених країн світу, незважаючи на досконалість законодавства та механізмів фіскальної політики, дослідження основ теорії суспільного вибору є підґрунтям для внесення законодавчих поправок до бюджету, пошуку збалансованості бюджету.

Зважаючи на той факт, що в економіці постійно відбуваються зміни, політика вирівнювання доходів в Україні та розподіл податкових надходжень набувають неабиякого значення. Держава через розподіл податкових коштів прагне позитивно вплинути на соціальну та економічну нерівність. Однак, як показує практика, частина бюджетних коштів не доходить до одержувачів [46; 47], що, безперечно, є актуальним і для соціально-економічної політики в Україні. На нашу думку, політика вирівнювання доходів в Україні має серйозні проблеми і потребує кардинальної перебудови, де основною перешкодою для регулювання економічної складової нерівності населення є значні масштаби незареєстрованих доходів, що знижує податкові надходження та руйнує систему соціального захисту, зводячи до мінімуму ефект від адресної допомоги бідному населенню. Наявність незареєстрованих доходів порушує принцип соціальної справедливості при розподілі адресних трансфертів, підриваючи довіру населення до держави. Пошук шляхів до подолання негативних тенденцій є однією з найактуальніших проблем на сучасному етапі розвитку країни, коли назріла необхідність виправлення помилок перехідного періоду, зокрема у сфері розподілу доходів [48, с. 10].

Заслуговує на підтримку думка, згідно з якою правові форми реалізації

сучасної фіскальної функції можна представити як зовнішнє вираження двох основних режимів їх застосування на практиці. Перша форма – це так званий режим "автоматичних стабілізаторів" [49, с. 24–26], інша форма – режим дискреційних заходів [50, с. 1–10], тобто сукупність засобів та заходів стабілізації, що проводяться урядом та іншими органами виконавчої влади у так званому "ручному режимі".

Форма реалізації фіскальної функції за допомогою автоматичних стабілізаторів може бути представлена у вигляді зовнішнього вираження заходів своєрідного фіскального саморегулювання на основі законодавчо встановлених нормативних правил поведінки щодо оподаткування та інших бюджетних доходів, а також впливу норм, що регулюють державні витрати бюджетних коштів, які розраховані на довготривале застосування при стабільному розвитку ринкового процесу. Норми, що стосуються автоматичної стабілізації, необхідні для об'єктивного та оптимального коригування фіскальних параметрів під час формування та використання фінансових ресурсів держави. Об'єктивність та оптимальність коригування доходів та витрат бюджету особливо важливе для прогнозування стану економіки та динаміки економічного розвитку, економічного зростання ВВП, попередження та пом'якшення умов циклічних спадів в економіці. У цих випадках майже в автоматичному режимі повинні бути застосовані об'єктивні та оптимальні коригування норм (ставок) бюджетних доходів, у тому числі податкових відрахувань до бюджету, а також бюджетних витрат.

Крім того, практика багатьох країн показує [51; 52], що така форма реалізації фіскальної функції як застосування передбачених автоматичних стабілізаторів сприяє стимулюванню або стримуванню розподілу та перерозподілу доходів бюджету.

Таким чином, фіскальні нормативи-стабілізатори повинні об'єктивно та оптимально впливати і на такі важливі показники: динаміка економічного розвитку та економічного зростання, що впливають на розвиток економіки, темпи інвестиційної діяльності, на доходи та зайнятість дієздатного населення,

рівень цін тощо.

Але з реального втілення фіскальної політики в життя багатьох країн видно [53, с. 126–132; 54; 55, с. 46–47], що держава не може забезпечити постійну стабільність та стійкість усіх процесів, а тому час від часу виникають певні несприятливі тенденції, причини та джерела яких різними і є непередбачуваними. Такі несприятливі тенденції можуть періодично повторюватися, тому фіскальне регулювання здійснюється із застосуванням дискреційних заходів.

Форма реалізації фіскальної функції в якості дискреційних заходів – це такий зовнішній прояв методів упорядкування суспільних відносин у сфері економіки (галузі оподаткування зокрема), який можна охарактеризувати оперативною розробкою невідкладних екстрених фіскальних урядових рішень (які можуть входити в коло повноважень компетентних органів виконавчої влади, або (що відбувається набагато частіше) ще повинні підлягати законодавчому схваленню для подальшого виконання певними органами державного управління). Наприклад, Державна податкова служба України певний час була наділена окремими установчими функціями, наприклад, приймала рішення про створення, реорганізацію, ліквідацію підприємств, установ, організацій, заснованих на державній власності.

Дискреційне регулювання у випадку короткострокових заходів впливу здійснюється через вибір методів управління бюджетним дефіцитом та державним боргом; перегляд певних ставок (нормативів) оподаткування; напрямків та обсягу щодо розподілу бюджетних коштів. За допомогою дискреційного регулювання здійснюється перегляд статей витрат бюджету на державні цільові програми (загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля, а також інші програми, метою яких є розв'язання окремих проблем розвитку економіки і суспільства, проблеми розвитку окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць, що потребують державної підтримки [56]. Як правило, дискреційна політика здійснюється шляхом змін щодо

витрачання бюджетних коштів як на державному, так і на місцевому рівнях. Крім того, з метою подолання негативних тенденцій соціально-економічного розвитку держави дискреційна політика може призвести до внесення змін до державного бюджету шляхом перегляду дохідної та видаткової частин, а також бюджетної політики в цілому.

Дослідники-економісти [57; 58; 59] влучно пов'язують політику дискреційних заходів з так званими "лагами часу" (запізненнями), які уповільнюють темп застосування цих заходів. При цьому під поняттям "лаги" розуміють періоди часу від моменту виникнення негативних подій, що вимагають регулювального втручання, до прояву результатів цього втручання. Різновидами таких періодів є: лаг спостереження; лаг законодавчого прийняття рішень; лаг впливу та прояву позитивних результатів.

Зрозуміло, що при виваженій реалізації фіскальної функції лаги об'єктивно необхідні, але початок впливу заходів дискреційного впливу на економічну ситуацію запізнюється через тривалість нормативної процедури їх прийняття. Законодавство, що регулює суспільні відносини у цій галузі, як правило, досить довго обговорюється, обґрунтовується, приймається та подається до законодавчого органу і тільки після набрання чинності може бути впроваджено в практичну площину.

Обрання та застосування фіскальних заходів у дискреційній або недискреційній формах супроводжуються невизначеністю та різними ризиками (бюджетними ризиками, ризиками доходів бюджету, ризиками дефіциту бюджету, ризиками державного боргу), суперечностями та конфліктами (вплив політики зниження податків на обсяг бюджетних надходжень, вплив підвищення податків на населення, вплив запроваджених фіскальних заходів на дефіцит бюджету та на державний борг), необхідністю вибору, щоб стимулювати сукупний попит чи сукупну пропозицію.

Дослідники зазначають [60, с. 344–347; 61, с. 23–26; 62, с. 138–142], що практика застосування заходів стимулювання сукупного попиту приносить очікуваний ефект істотно швидше, є більш дієвою на короткострокові періоди.

Якщо стимулювання попиту проводилося у формі недискреційних заходів у період економічного спаду, то створюється дефіцит державного бюджету, тому в період піднесення внаслідок дії автоматичних стабілізаторів економіки (прогресивного оподаткування, соціальних виплат, споживання) створюється бюджетний надлишок, що призводить до необхідності стримувати ріст інфляції та вживати заходів з мінімізації її негативних наслідків. При цьому варто зазначити, що застосування заходів стимулювання сукупної пропозиції дає більш значний ефект і може застосовуватися на більш тривалий період.

У контексті питань, що розглядаються, необхідно звернути увагу на принципи фіскальної політики – вихідні керівні засади, відправні установлення, що визначають загальну спрямованість і на яких засновано правовий порядок у державі. Принципи фіскальної політики стають орієнтиром правотворчої та правозастосовної діяльності органів держави, беззаперечною вимогою до цієї діяльності [2, с. 197–198], непорушною законодавчою основою нормативів та методик, що стосуються як процесів оподаткування, так і державних витрат. Однак при цьому принципи фіскальної політики повинні мати властивість вищої імперативності, загальності, універсальності, значущості, їм повинні бути притаманні стійкість і стабільність протягом невизначеного тривалого часу [2, с. 198].

Слід зазначити, що навіть у найдосконаліших системах оподаткування розвинених країн [63, с. 167–173; 64; 65, с. 126–139] завжди є протиріччя між проголошеними принципами та компромісами. Перш за все кожна держава прагне забезпечити реалізацію державних інтересів, тому і запроваджує певний механізм застосування ставок оподаткування, а також прагне оптимально поєднати закріплені принципи та компроміси оподаткування для прийняття необхідного рішення. Поряд з цим держава зобов'язана не порушувати соціальну та економічну гармонію суспільних інтересів. Як правило, принципи та компроміси оподаткування нівелюються техніко-економічною методикою розрахунку пропорцій податкових вилучень та бюджетних коштів, що розподіляються, і саме це пояснює наявність різних термінів та термінології

або різних видів податків. Так, наприклад, за видами ставок оподаткування розрізняють прогресивне, регресивне і пропорційне оподаткування [66, с. 41].

Прогресивне оподаткування пов'язане з поняттям дискреційного доходу, який використовується платником відповідно до власних потреб і інтересів. Дискреційний дохід виступає об'єктом оподаткування, який реально відображає межі реалізації інтересів платника залежно від розміру доходів. Оподаткування доходів за пропорційними ставками має певні переваги. По-перше, чим більший об'єкт податку, тим нижчою може бути податкова ставка, що є важелем зростання економічних стимулів. По-друге, використання підвищених ставок, як це має місце за прогресивного оподаткування, призводить до ухилення від оподаткування, "тінізації" доходів суб'єктів підприємництва, що, природно, скорочує бюджетні надходження, а нерідко викликає дефіцит державних доходів. По-третє, множинність ставок за прогресивного методу оподаткування на певному рівні робить не вигідним отримання високих доходів і підриває стимули до зростання власних фінансових ресурсів [67, с. 24–25].

Як висновок, варто зазначити, що форми реалізації фіскальної функції у режимі "автоматичних стабілізаторів" та у режимі "дискреційних заходів" мають важливе значення для держави. Використовуючи одну із форм, держава в особі органів державної влади має можливість системно підходити до управління національною економікою, до державного управління в цілому. Адже державне управління – це не тільки організаційно-управлінська діяльність, це органічно цілісна система інструментів, за допомогою яких держава досягає відповідних цілей і вирішення соціально-економічних і політичних проблем [31, с. 26].

1.3. Сучасний стан розвитку фіскальної функції в економіці України

Навряд чи можна сумніватись у тому, що захищеність життєво важливих інтересів людини і громадянина, суспільства і держави, забезпечення сталого розвитку суспільства тією чи іншою мірою залежить від фінансового стану держави, від розвитку її економіки. Враховуючи те, що фінансові ресурси завжди обмежені, їх мобілізація і витрачання набуває неабиякого значення для держави. Тому не викликає сумніву твердження про те, що формування, розвиток та реалізація фіскальної функції стає пріоритетним напрямком для держави.

Одним з основних напрямів державної політики України є забезпечення інтеграції держави в європейський політичний, економічний, правовий простір з метою набуття членства в Європейському Союзі [68]. Такий складний соціально-економічний процес налагодження тісної співпраці зумовлює посилення всебічної залежності України від інших держав, що входять до Європейського Союзу, передусім в економічній сфері.

Процес глобалізації істотно позначається на економічній та фінансових сферах держави, що, у свою чергу, впливає на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції держави. Під впливом нинішніх глобалізаційних факторів змінюються форми держави, форми та принципи реалізації права, форми організації державної влади, принципи діяльності державної влади та методи їх здійснення, сфери поширення публічної влади тощо.

Крім того, під дією глобальних процесів видозмінюються такі функції Української держави:

1) в сучасних економічних і соціально-політичних умовах функціонування національної держави відмирають і відпадають її певні застарілі функції, що себе вичерпали (наприклад, господарсько-організаційна функція, функція контролю за сферою споживання, культурно-виховна

функція тощо);

2) виникають нові функції або розвиваються та вдосконалюються ті функції, що відігравали другорядну роль, – фіскальна функція, оборонна функція, екологічна функція, демографічна функція, соціальна функція держави;

3) значно змінюються традиційні функції держави. Це стосується у першу чергу, економічної функції держави. Держава не може повністю усунути з сфери економіки та економічного регулювання, але і її вплив має бути обмеженим [69, с. 147].

Однак у сучасних реаліях проблема інтеграції України до світового ринку загострюється через ускладнення політико-економічної ситуації в країні. Протягом останніх років на розвиток економіки України мали суттєвий вплив зовнішні та внутрішні дисбаланси, а також триваючий військовий конфлікт на Сході України. Фінансово-економічна ситуація в Україні обумовила вжиття усіх необхідних заходів із запобігання фінансовій кризі та створення передумов для економічного зростання, збільшення надходжень до бюджету, реалізації заходів щодо раціонального використання державних коштів, соціального захисту громадян, недопущення втрат бюджету, виходячи з економічних можливостей держави.

Зниження інвестиційної та інноваційної активності, ослаблення системи державного регулювання і контролю у сфері економіки, нестабільність у правовому регулюванні відносин у сфері економіки, критичний стан у провідних галузях промисловості, агропромислового комплексу, "тінізація" національної економіки обумовлюють важливість розвитку фіскальної функції держави [70, с. 125].

Сьогодні перед українським суспільством стоїть нагальний виклик – необхідність подолання системних кризових явищ одночасно в політичній, економічній, соціальній та культурній сферах [71, с. 5]. Тому держава потребує виділення фіскальної функції на благо суспільства, пріоритетом якої постають визнані суспільством інтереси людини, реалізація її прав і свобод.

Розвиток фіскальної функції набуває актуальності, тому що економічна функція держави постійно перебуває у стані трансформації: відійшло в минуле монопольне державне регулювання економіки, яке було в СРСР, розвинувся приватний сектор, виникла необхідність у застосуванні нових інструментів для урегулювання різних життєво важливих питань для держави [4, с. 133–135].

У ст. 17 Конституції України визначено найважливіші функції держави, які є справою усього Українського народу: захист суверенітету і територіальної цілісності, забезпечення її економічної та інформаційної безпеки [38]. Однак ці функції держава не матиме змогу виконувати без ще однієї функції – фіскальної. Закономірно, що реалізація оборонних, економічних, соціальних, екологічних чи будь-яких інших функцій потребує певних фінансових витрат. Адекватне фінансове забезпечення є одним із головних чинників ефективності реалізації державою своїх функцій в умовах товарно-грошових відносин [26, с. 11–12].

Аналізуючи норми Конституції України, варто зазначити, що законодавець певною мірою говорив про фіскальну функцію держави. Так, у ст. 67 Конституції України закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. У ст. 92 Конституції України зазначено, що виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи [38; 9, с. 238–241].

Крім того, в наказі Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 "Про бюджетну класифікацію" [72] затверджено бюджетну класифікацію, тобто єдине систематизоване групування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу. У переліку функціональної класифікації видатків, у яких систематизуються видатки бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави або на виконання функцій держави, в розділі загальнодержавних функцій є функція «фінансова і фіскальна діяльність».

У науковій літературі поняття "фінансова діяльність" здебільшого зводиться до діяльності держави щодо формування, розподілу, використання централізованих та децентралізованих грошових фондів із метою забезпечення здійснення функцій держави, завдань соціально-економічного характеру, управління, обороноздатності, діяльності державних органів [63, с. 11; 74, с. 5; 75, с. 10; 76, с. 12], однак поняття "фіскальна діяльність" держави не розглядається.

Основним призначенням держави є забезпечення фінансовими ресурсами тих потреб, які виникають у повсякденному житті. Рівень економічного розвитку, матеріальний добробут громадян, безпека населення і країни перебувають у повній залежності від фінансових можливостей держави, котрі визначаються величиною її бюджету [77, с. 5]. Кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, повинні постійно надходити до держави, адже без фінансової бази, вираженої в бюджетному фонді, без відповідного механізму його використання, держава не може функціонувати на належному рівні.

Фінансова діяльність держави та органів місцевого самоврядування виступає як важлива та необхідна складова механізму соціального управління. Це виражається в тому, що грошові кошти, які акумулюються державою, направляються в галузі народного господарства, соціальну та інші сфери з урахуванням пріоритетності заходів, що фінансуються на відповідному етапі розвитку держави, її зовнішньої та внутрішньої політики. Саме завдяки фінансовій діяльності створюється матеріальна база, що є необхідною для функціонування органів державної влади та управління, правоохоронних органів, забезпечення оборони та безпеки держави [75, с. 11].

Аналізуючи сутність фінансової діяльності, її основні напрями, особливості здійснення, та виходячи з того, що за змістом інститути фінансової діяльності поділяються на сферу бюджетної діяльності, податкового регулювання, кредитування, валютного регулювання, фінансового контролю [76, с. 17], можна констатувати факт, що фіскальна діяльність є частиною

фінансової діяльності, сутність якої зводиться до формування бюджету, розподілу та використання бюджетних коштів, тобто до відносин у сфері державних доходів та державних видатків.

Фіскальна діяльність є частиною фінансової діяльності, суть якої полягає у формуванні, розподілі та використанні фінансових ресурсів, які забезпечують функціонування усіх галузей і сфер державного управління. Фіскальна діяльність має загальний характер і торкається будь-якої сфери життєдіяльності держави. При цьому здійснюючи фіскальну діяльність, держава мобілізує грошові кошти, розподіляє їх по сферах своєї життєдіяльності з урахуванням пріоритетності заходів та завдань держави на відповідному етапі розвитку, використовує грошові кошти для належного свого функціонування.

Будучи тісно пов'язаною з економічною функцією держави, фіскальна функція безпосередньо може впливати на розвиток економіки, добиваючись її стійкого зростання, стабільності цін, повної зайнятості дієздатного населення.

Саме за допомогою фіскальної функції забезпечується наповнення державного та місцевих бюджетів. Податки та збори в державі утворюють державні грошові фонди, що є матеріальною основою для існування держави та здійснення нею державної політики, виконання загальнодержавних програм, задоволення потреб суспільства.

Виходячи з того, що основним призначенням держави є забезпечення фінансовими ресурсами потреб, які не можна задовольнити через ринковий механізм, держава прагне нагромадити бюджетні кошти за рахунок стабільного й ефективного суспільного виробництва, вмілого управління та ефективного власного виробництва, проведення розумної цінової, кредитно-грошової і валютної політики, нагромадження капіталу за рахунок міжнародної торгівлі тощо [78, с. 27].

Сьогодні головними напрямками фіскальної функції, що мають бути в основі реалізації концепції розвитку фіскальної функції в Україні, є такі:

1) мобілізація фінансових ресурсів у обсязі, необхідному для фінансування економічного розвитку держави;

- 2) повнота та своєчасність надходжень фінансових ресурсів;
- 3) ефективний розподіл та використання фінансових ресурсів;
- 4) своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом (додаток Б).

Зміст фіскальної функції демонструє, що робить держава, які дії вона здійснює в конкретній сфері суспільних відносин, чим займаються її конкретні органи [7, с. 55]. Її зміст складають встановлення податків і зборів, поповнення державного і місцевих бюджетів, досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Ефективність фіскальної функції визначається можливістю її швидкого та адекватного реагування на зміни в національній економіці та здатністю протидіяти численним загрозам [9, с. 238–239].

Так, наприклад, у 2016 році до Закону України "Про Державний бюджет України на 2016 рік" [79] вносилися тринадцять разів поправки та доповнення, у 2017 році до Закону України "Про Державний бюджет на 2017 рік" [80] вносилося п'ять поправок, що дало можливість врегулювати відносини, що виникли при виконанні бюджетів, при звітуванні про їх виконання та контроль за дотриманням бюджетного законодавства [9, с. 238–239].

Міцність і стабільність будь-якої сучасної держави незалежно від форми правління та політичного режиму значно залежить від її здатності ефективно реалізовувати покладені на неї функції [26, с. 11].

За допомогою фіскальної функції уряд може змінювати структуру національної економіки, зменшувати циклічні коливання, досягати повної зайнятості, сприяти економічному зростанню, впорядковувати державні фінанси тощо.

Сьогодні однією з найгостріших проблем України є саме фінансове наповнення бюджету та оптимізація витрат, особливо в період економічної кризи. Тому фіскальна функція держави покликана регулювати доходи держави та видатки держави для забезпечення економічної та соціальної стабільності.

Ефективність впливу фіскальної функції на економіку держави полягає і в тому, що бюджетні витрати та бюджетні доходи, більшу частину яких складають податки, є невід'ємною складовою наповнення державного бюджету та застосовуються для стимулювання економічного зростання, науково-технічного прогресу, здійснення структурних перетворень, підвищення конкурентоспроможності вітчизняних виробників [9, с. 238–239].

Україна давно прагне впровадити європейські стандарти життя і вийти на провідні позиції у світі. В аспекті розгляду фіскальної функції це можливо лише в тому випадку, коли в Україні буде побудовано просту, економічно справедливу, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків податкову систему, створено необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечено достатнє наповнення Державного бюджету України та місцевих бюджетів [9, с. 238–241; 81].

Окремо варто вказати, що європейський досвід переконливо свідчить, що постійне зростання та покращення рівня життя населення будь-якої держави можна отримати лише за рахунок збільшення продуктивності та впровадження нових, кращих продуктів та послуг, які успішно конкурують на світовому ринку. В такому аспекті для сучасної конкурентоспроможної економіки важливу роль відіграють інновації, які є основою сталого розвитку та економічного зростання. Саме в період адаптації до світових глобалізаційних процесів конкурентне становище країни визначатиме наявність інноваційного потенціалу та ефективність його фінансового забезпечення, а ступінь і динаміка розвитку інноваційних процесів стає визначальним показником економічного стану країни, здатності до перетворень за допомогою створення, впровадження, поширення, практичного використання нової техніки, продукції, сировини. Він зумовлює потребу в пошуку потенційних фінансових джерел забезпечення інноваційної діяльності і реалізації інноваційних проектів [82, с. 115].

З огляду на ці обставини охарактеризуємо ситуацію в Україні. В нинішніх українських реаліях відбувається зниження інноваційної активності,

зниження рівня залучення інвестицій в економіку держави, критичний стан у провідних галузях промисловості держави, критична залежність економіки України від кон'юнктури зовнішніх ринків, низький рівень державного регулювання економіки, неналежне здійснення державного контролю та нагляду у сфері економіки, нестабільність правової регламентації економічних відносин, "тінізація" економіки України, що призводить до важливості розроблення і виконання загальнодержавних програм економічного, науково-технічного розвитку держави.

Отже, очевидним є те, що перед українським суспільством постають такі основні проблеми, які впливають на формування та розвиток фіскальної функції держави:

- 1) загострення внутрішньополітичної кризи;
- 2) критичне гальмування економічного розвитку України;
- 3) погіршення основних макроекономічних показників;
- 4) згортання промислового виробництва;
- 5) зниження економічної активності, насамперед інвестиційної;
- 6) втрата експортних надходжень через погіршення кон'юнктури традиційних сировинних та товарних ринків;
- 7) недонадходження до бюджету й потреба додаткових запозичень;
- 8) слабка доступність інвестиційних ресурсів;
- 9) погіршення добробуту населення (домогосподарств) та зростання рівня безробіття;
- 10) посилення боргового тиску, насамперед у державному секторі;
- 11) підвищення тінізації економічної діяльності;
- 12) високий рівень корупції та її укорінення в усіх сферах державного управління [69, с. 148–149; 83, с. 211].

Отримання траншів кредиту від МВФ дало змогу Україні забезпечити макроекономічну та фінансову стабільність у державі шляхом проведення необхідних реформ, усунення проблем в економіці (відновлення валютних резервів, стабілізація гривні, дисципліна державних фінансів, стримування

інфляції), відстрочки дефолту. Так, наприклад, у 2017 році оптимізація фіскальної політики та відносно впровадження фіскальної стриманості, поліпшення сервісного обслуговування платників податків, запровадження електронної системи відшкодування ПДВ сприяло зменшенню частки тіньової економіки, а також забезпечило профіцит державного та місцевих бюджетів. У результаті дані поліпшення позитивно вплинули на інвестиційний клімат і підняли Україну на 76 сходинку у рейтингу Doing Business-2018 [84].

Через наявність багатьох проблем, що гальмують економічний розвиток держави та розвиток фіскальної функції, прагнення України побудувати відносини з ЄС у напрямку партнерства та співробітництва, а згодом повного членства в цій організації, зводяться нанівець. Адже відповідно до Маастрихтського договору з метою усунення відмінностей та досягнення зближення національних економік країн-членів країни-претенденти на вступ до ЄС повинні дотримуватися таких критеріїв приєднання:

1) цінова стабільність – рівень інфляції в країні-кандидаті не повинен перевищувати більш ніж на 1,5 % середній рівень інфляції в трьох країнах ЄС з найменшими інфляційними показниками;

2) стабільність державних фінансів – річний дефіцит державного бюджету не може перевищувати 3 % валового внутрішнього продукту. Рівень державного боргу не перевищує 60 % річного ВВП;

3) рівень процентних ставок за довгостроковими кредитами не повинен перевищувати 2 % рівня, що існує в трьох країнах ЄС з найкращими результатами;

4) обмінний курс валют не повинен виходити за межі встановленого в ЄС діапазону коливань обмінних курсів. Девальвації забороняються щонайменше протягом двох років Treaty on European Union [85].

Таким чином, як висновок, варто зазначити, що в Україні поряд з основними функціями держави набуває актуальності формування, розвиток та реалізація фіскальної функції як основного соціально значущого напрямку державної діяльності. На формування, розвиток та реалізацію фіскальної

функції в Україні впливає багато внутрішніх та зовнішніх чинників, які здебільшого є негативними.

Висновки до розділу 1

Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави пов'язані із науковими дослідженнями насамперед сутності і соціального призначення держави як публічного інституту управління, влади і права, основних і допоміжних функцій державних органів, підстав та особливостей суспільних завдань і напрямів діяльності державних службовців, державних органів влади і управління, інших суб'єктів права, які повинні виконувати їх.

Наукові дослідження фіскальної функції держави, її змісту, суспільної ролі проводились ученими у межах досліджень феномена самої держави з використанням різноманітного набору наукових засобів та методів. Обґрунтування суспільного значення змісту фіскальної функції формувалось ученими різних часів, з різних поглядів та з урахуванням системного і функціонального підходів до вивчення держави як суспільного феномена у взаємозв'язках із існуючим загальним вченням про функції держави.

У цілому аналіз історичного поступу у царині філософсько-правової думки, історії фінансового права дає нам можливість зробити висновок про розуміння вченими фіскальної функції держави в контексті засадничих якостей таких взаємопов'язаних понять, як "держава", "публічна влада", "функції держави", "державний суверенітет" тощо. Фіскальна функція виникла водночас з появою держави та зберігає своє значення і сьогодні. Фіскальна функція держави покликана регулювати доходи та видатки держави для забезпечення економічної та соціальної стабільності.

Фіскальна функція держави являє собою один із основних соціально значущих напрямків державної діяльності, що має системний та політичний характер, полягає у створенні передумов, необхідних для ефективної

фіскальної діяльності з використанням основних інструментів – державні доходи та державні видатки. При цьому під фіскальною діяльністю держави необхідно розуміти складову частину фінансової діяльності, сутність якої зводиться до формування бюджету, розподілу та використання бюджетних коштів, тобто до відносин у сфері державних доходів та державних видатків. Така діяльність має міжгалузевий, загальний характер, оскільки забезпечення фінансовими ресурсами спрямоване на всі галузі і сфери державного управління.

До основних ознак фіскальної функції належать:

1) фіскальна функція є основним соціально значущим напрямом її внутрішньої діяльності, бо будь-яка держава не має змоги розвиватися без належного фінансового забезпечення;

2) має політичний та системний характер;

3) об'єктивно-суб'єктивний характер;

4) у фіскальній функції проявляються і об'єктивуються притаманні їй особливості та закономірності розвитку, динаміка соціально-економічних, політичних перетворень у житті суспільства;

5) фіскальна функція реалізується властивими їй методами й у відповідних формах.

Фіскальна функція здійснюється за допомогою двох форм: правової форми, що включає в себе правотворчу, правозастосовну, правоохоронну форми, та неправової (організаційної) форми, що включає в себе організаційно-регламентуючу, організаційно-господарську й організаційно-ідеологічну форму.

Суб'єкти владних повноважень використовують різні методи для реалізації фіскальної функції держави, які умовно можна поділити на два різновиди: методи прямого та непрямого оподаткування та методи цілеспрямованого витрачання коштів. Методи прямого та непрямого оподаткування являють собою сукупність прямих та непрямих податків та зборів, оплати ліцензій за провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, оплати документів дозвільного характеру (дозволів,

висновків, рішень, свідоцтв, інших документів). Методи цілеспрямованого витрачання коштів являють собою сукупність доходів, що надійшли до бюджету, та цільове спрямування цих коштів на виконання завдань та функцій держави, тобто забезпечення функціонування держави в цілому (наприклад, на потреби апарату державного управління, обороноздатності країни, забезпечення громадського порядку та громадської безпеки, для підвищення пенсій та інших соціальних витрат, витрат на освіту та науку, охорону здоров'я, фінансування молодіжних програм та інші бюджетні витрати).

Сучасні правові форми фіскальної функції можна представити як зовнішнє вираження двох основних її режимів застосування на практиці: режим "автоматичних стабілізаторів" та режим дискреційних заходів.

Форма здійснення фіскальної функції у режимі "автоматичних стабілізаторів" являє собою заходи своєрідного фіскального саморегулювання на основі законодавчо встановлених нормативних правил поведінки щодо оподаткування та інших бюджетних доходів, а також впливу норм, що регулюють державні витрати бюджетних коштів. Форма здійснення фіскальної функції у режимі дискреційних заходів являє собою оперативну розробку невідкладних екстрених фіскальних урядових рішень.

До основних проблем, що впливають на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції в Україні, належать: загострення внутрішньополітичної кризи, критичне гальмування економічного розвитку України, погіршення основних макроекономічних показників, згортання промислового виробництва, зниження економічної активності, насамперед інвестиційної, втрата експортних надходжень через погіршення кон'юнктури традиційних сировинних та товарних ринків, недонадходження до бюджету й потреба додаткових запозичень, слабка доступність інвестиційних ресурсів, погіршення добробуту населення (домогосподарств) та зростання рівня безробіття, посилення боргового тиску, насамперед у державному секторі, підвищення тінізації економічної діяльності, високий рівень корупції та її укорінення в усіх сферах державного управління.

РОЗДІЛ 2

ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА ЯК ДЕРЖАВНО-ПРАВОВИЙ РЕГУЛЯТОР ЕКОНОМІКИ

2.1. Сутність фіскальної політики та її роль у національній економіці в Україні

Постійна проблема недостатності чи відсутності коштів у державному бюджеті призводить до необхідності пошуку нових джерел фінансування цільових програм, нерідко за рахунок тих само платників податків. Тому фіскальну функцію слід розглядати і крізь призму дослідження державної фіскальної політики, що покликана забезпечити існування стабільної економічної системи з використанням таких основних інструментів, як доходи та витрати державного бюджету.

Загальностановленим є факт, що виникнення фінансів пов'язане з розвитком товарно-грошових відносин у державі та з необхідністю становлення та забезпечення у ній стабільної системи державної влади.

В сучасному суспільно-економічному просторі під фінансами розуміють сукупність економічних відносин, що пов'язані з формуванням, розподілом і використанням фондів грошових коштів у процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу [86, с. 45].

Проте ці економічні відносини регулюються в державі шляхом закріплення загальнообов'язкових правил поведінки для суб'єктів суспільних відносин. Правила поведінки містяться у нормах законодавчих актів, встановлюються державою та забезпечуються її примусовою силою. Також законодавчі (конституційні, адміністративні, фінансові тощо) норми закріплюють права та обов'язки учасників суспільно-економічних відносин і мають імперативний (наказовий) характер.

Взаємозв'язок правових категорій "фінанси" та "фіскальна політика" держави проявляється у тому, що фінанси відіграють ключову роль у

формуванні доходів і витрат держави. Використовуючи власні та залучені фінансові ресурси, держава (та певною мірою громади), реалізуючи фіскальну політику, здійснюють заходи, спрямовані на забезпечення повної зайнятості та виробництво неінфляційного валового внутрішнього продукту шляхом регулювання правових механізмів системи оподаткування, державних (бюджетних) видатків, а також усього комплексу підходів до формування державного і місцевих бюджетів [87, с. 26].

На нашу думку, функція фінансів стосується правовідносин у сфері формування фінансових ресурсів і у системі державної фіскальної політики має важливе значення, а тому потребує подальшого дослідження на сучасному етапі формування європейських пріоритетів фіскального правового регулювання суспільно-економічних відносин в Україні.

Сьогодні питання особливостей впливу фінансів у системі державної фіскальної політики, зокрема роль фінансів у даному процесі, викликає наукову авторську зацікавленість, спонукає до наукових пошуків щодо вирішення окремих аспектів даної проблематики.

Фінанси досягли найбільшого розвитку у ХХ столітті, коли функції держави розширилися, а товарно-грошові відносини набули провідного значення у формуванні економіки держав. Серед основних причин виникнення та становлення фінансів слід визначити поглиблення суспільного розподілу праці в результаті закономірного розвитку суспільно-виробничих відносин, поширення товарно-грошових відносин, необхідність розподілу й перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою дотримання пропорцій відтворення та утримання невиробничої сфери, управління, оборони країни тощо [30, с. 38].

Ефективність правового регулювання суспільно-економічних процесів потребує чіткого встановлення правової сутності об'єкта такого регулювання, що дозволяє обирати найбільш придатні та доцільні для досягнення позитивного результату норми та методи правового регулювання, враховувати всі юридично значущі особливості об'єкта правового регулювання, а також дає

можливість комплексно підходити до відповідної сфери суспільних відносин.

Розпочати аналіз сучасних теоретико-правових засад в ролі фінансів у системі державної фіскальної політики доцільно з'ясуванням змісту основних правових категорій, що використовуються автором у даному науковому дослідженні. Тому вибудуємо черговість характеристики досліджуваних правових категорій таким чином: "державна політика", "фіскальна політика", "фінанси" та визначимо їх взаємозв'язок і взаємовплив.

На нашу думку, аналіз відповідних правових категорій доцільно розпочати з аналізу поняття "державна політика" як загальноправової категорії, складовою якої виступає як державна фіскальна політика, так й інші напрями перспективного державного регулювання суспільних відносин.

Конституція України визначає основні засади державної політики, що спрямована на захист національних інтересів і гарантування в Україні безпеки особи, суспільства і держави від зовнішніх і внутрішніх загроз в усіх сферах життєдіяльності [38]. При цьому забезпечення проведення бюджетної, фінансової, цінової, інвестиційної, податкової політики, розроблення і виконання загальнодержавних програм економічного розвитку є одним з основних завдань держави [88].

Держава для впливу на економічний розвиток, досягнення стійкого розвитку економіки об'єктивно змушена застосовувати весь набір наявних у неї інструментів і методів державної політики.

Являючись політичною діяльністю держави та її органів, яка спрямована на забезпечення порядку в суспільстві, узгодження і підпорядкування різноманітних соціальних інтересів, досягнення суспільної злагоди та організацію управління розвитком суспільних процесів, державна політика спрямована на задоволення інтересів різних груп населення, узгодження їх і, таким чином, консолідацію суспільства, запобігання загостренню конфліктів між різними суспільними групами [89, с. 116]. Держава, виражаючи публічні інтереси суспільства, формує і приводить до життя визначену державну політику, прогнозує і координує економічний розвиток, надає підтримку

економічно слабким суб'єктам і вирівнює умови господарювання; забезпечує самостійність суб'єктів господарювання, рівність форм власності, захист прав господарюючих суб'єктів та споживачів.

Діяльність держави у сфері нормативно-правового регулювання усієї сукупності суспільно-економічних відносин переважною більшістю наукових праць сучасних вітчизняних науковців у галузі права, економіки, державного управління тощо визначається як державна політика. Однак тлумачення даного поняття у науковій літературі існують різні та формуються залежно від позиції самого автора.

Здійснивши аналіз визначень поняття "державна політика", які пропонують Л.К. Воронова [90, с. 78], М.П. Кучерявенко [91, с. 37; 92, с. 33; 93, с. 71–72], І.Д. Ватуля [94, с. 46], зазначимо, що всі ці визначення широко і різнопланово характеризують дане суспільно-правове явище.

Наявні у науковій правовій літературі різні тлумачення поняття "державна політика" В.В. Мушенко підсумував та визначив, що це є відносно стабільна, організована та цілеспрямована діяльність органів державної влади стосовно певного питання чи комплексу питань, яка здійснюється такими органами безпосередньо чи опосередковано за допомогою регуляторних заходів, законів, бюджетних пріоритетів і впливає на соціально-економічні пріоритети та визначає рівень життя суспільства [95, с. 248; 96, с. 109–112].

Сучасна українська державна політика формується та реалізується у надзвичайно складних внутрішніх і зовнішніх економічних та соціально-політичних умовах [97, с. 5].

Ухвалення державою нормативно-правових актів як засобів державного регулювання та регуляторного впливу є одним із основних способів вираження сучасної державної політики. Забезпечення реалізації державою внутрішніх та зовнішніх функцій неможливе без наявності й використання фінансових ресурсів. Саме тому основним завданням реалізації державної фіскальної політики є акумуляція коштів у власність держави, формування державного та місцевих бюджетів, спеціальних фондів, а також створення можливостей для

існування самої держави.

Виходячи з розуміння поняття "державна політика", слід зазначити, що державна фіскальна політика в першу чергу направлена на забезпечення функції наповнення бюджетної системи України фінансами, але повинна забезпечувати також функцію стимулювання національного платника податків як виробника продукції, виконавця робіт чи надавача послуг.

В економічному словнику фіскальна політика розглядається як сукупність фінансових заходів держави, пов'язаних із регулюванням урядових витрат і прибутків для досягнення певних соціально-економічних цілей (антикризове регулювання, забезпечення високої зайнятості, боротьба з інфляцією та ін.) [98, с. 332]. Сучасний економічний словник-довідник фіскальну політику визначає як урядові заходи щодо стягнення податків і витрачання коштів державного бюджету для регулювання рівня ділової активності [99, с. 342]. У Глумачному словнику економіста під фіскальною політикою розуміють політику уряду щодо оподаткування, державних витрат, державного бюджету, спрямовану на усунення інфляційних процесів, підвищення зайнятості населення [100, с. 250].

У західній літературі поняття "фіскальна політика" зводиться до податкової і бюджетної політик та монетарної політики [11, с. 37]. Крім того, окремі економісти часто ототожнюють західний термін "фіскальна політика" з фінансовою політикою [101], що, на нашу думку, є необґрунтованим, адже фінансова політика можна розглядатися як сукупність бюджетної, податкової, грошово-кредитної, цінової, інвестиційної та зовнішньоекономічної політик.

У свою чергу, Л.І. Дідківська та Л.С. Головка зазначають, що бюджетна та податкова політика утворюють один неподільний вид державної економічної політики – фіскальну [102, с. 101].

Як зазначає М.П. Кучерявенко, бюджетно-податкова політика виконує три основні функції:

– фіскальну, яка є найважливішою та згідно з якою податки виконують своє основне призначення – насичення доходної частини бюджету (доходи

держави) для задоволення потреб суспільства та діяльності органів державної влади;

– економічного регулювання – полягає у використанні податків та видатків бюджету як інструментів управління економікою;

– вирівнювання доходів – полягає у використанні бюджетного регулювання як інструмента перерозподілу валового внутрішнього продукту між усіма соціальними верствами населення [93, с. 40].

У продовження аналізу досліджуваної правової категорії І.Д. Ватуля зазначає, що залежно від тривалості періоду і характеру завдань, що вирішуються, бюджетно-податкова політика поділяється: на бюджетну стратегію як довгостроковий курс бюджетної політики, розрахований на перспективу, що передбачає вирішення глобальних завдань, визначених економічною стратегією, а також на бюджетну тактику, яка є швидкодіючим механізмом бюджетної політики в країні, гнучким методом пошуку короткострокової рівноваги, стабілізації та пристосування до умов, які постійно змінюються [94, с. 234].

Виходячи з цього, зазначимо, що основною метою фіскальної політики, тобто стратегії правового регулювання бюджетно-податкових відносин у державі, є оптимальний розподіл валового внутрішнього продукту та національного доходу між галузями економіки, соціальними групами населення, територіями. Саме на цій основі, на нашу думку, має забезпечуватися стійке зростання економіки, удосконалення її структури, створення умов для розвитку господарюючих суб'єктів різних форм власності [96, с. 109–112].

Аналіз вищевказаних тлумачень поняття "фіскальної політики" вказує на те, що в економічній літературі термін "фіскальна" здебільшого вживається як синонім бюджетно-податкової політики [103].

На думку І. Л. Калініної, поняття "фіскальна політика" слід розглядати як комплекс заходів, за допомогою яких держава впливає на економіку через структуру джерел державних доходів і напрямків державних витрат шляхом

зміни виду та ставок податків, зборів, відрахувань, інших обов'язкових внесків до бюджету, державних позабюджетних фондів, а також шляхом визначення розмірів і встановлення складу обов'язкових державних витрат, що включають зміст, виплати, дотації, трансферти і субсидії, формування цільових програм на всіх рівнях державного управління (федерального, регіонального та місцевого), спрямованих на підвищення ефективності економіки та стимулювання економічного зростання. При цьому найважливішим комплексним інструментом фіскальної політики є державний бюджет, який об'єднує доходи, в т. ч. податки, витрати в єдиний механізм, а його показники служать критерієм її ефективності [104, с. 6–9].

У сучасному науковому розумінні фіскальну політику розглядають як заходи держави щодо формування, наповнення та регулювання державного бюджету з використанням податкових важелів, як діяльність держави щодо формування та реалізації оптимальної політики витрат із державного бюджету, спрямовану на формування ефективної національної економіки; діяльність держави щодо формування та реалізації політики надходжень і витрат державного бюджету, що має на меті створення належних умов для продуктивного розвитку національної економіки [105, с. 44].

Законодавець в Законі України "Про засади внутрішньої і зовнішньої політики" теж певним чином говорить про фіскальну політику, зазначаючи, що основними засадами внутрішньої політики в економічній сфері є проведення стабільної, раціональної та справедливої податкової політики, яка передбачає зниження податкового навантаження на економіку з розширенням бази оподаткування; проведення прозорої та виваженої бюджетної політики як дієвого інструменту соціально-економічного розвитку, захисту вразливих верств населення та інвестування в реальний сектор економіки для підтримки національного товаровиробника і збереження робочих місць; проведення ефективної політики управління державним боргом, підвищення результативності державних видатків, реалізація прозорої політики закупівель за державні кошти, яка гарантуватиме раціональне використання ресурсів [68].

Слід зазначити, що протягом довгого періоду поняття "фіскальна політика" ототожнювалося з поняттям "податкова політика". Вважаємо, що трактування поняття "фіскальна політика" через призму розуміння поняття "податкова політика" звужує суть фіскальної політики. В основі фіскальної політики зосереджено регулювання доходів і видатків державного бюджету. Якщо поняття "фіскальна політика" ототожнювати з поняттям "податкова політика", то суть фіскальної політики зведеться лише до комплексу заходів, спрямованих на регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів. При цьому поза увагою залишиться комплекс заходів, спрямованих на регулювання відносин, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. Наша позиція знаходить своє підтвердження у ст. 9 БК України, де до основних джерел поповнення державного бюджету, крім податкових надходжень, належать: неподаткові надходження (доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності), доходи від операцій з капіталом та трансферти (кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі) [106].

Таким чином, під державною фіскальною політикою, за нашим переконанням, слід розуміти цілеспрямовану діяльність держави у сфері регулювання доходів і видатків державного бюджету, що включає в себе податкову політику, бюджетну політику, політику щодо неподаткових надходжень до бюджету, політику щодо доходів бюджету від операцій з капіталом, трансферну політику, політику щодо цільових фондів та політику щодо видатків державного бюджету. Крім того, державна фіскальна політика

використовує закріплені правові, фінансові та організаційні механізми, завдяки яким у платників податків вилучається на користь держави частина фінансових ресурсів, а також надається державою, в особі компетентних органів, необхідна фінансова підтримка з метою стимулювання виробництва чи інших видів діяльності. Формування комплексної категоріальної системи (шляхом поєднання розрізнених правових категорій і понять різних галузей права) забезпечує визначення найважливіших базових складових удосконалення державної фіскальної політики.

Державна фіскальна політика повинна оперувати фінансовими інструментами різної економічної спрямованості. Поряд зі стягненням фінансів у вигляді сум податків до бюджетів усіх рівнів на безповоротній основі слід використовувати "методи непрямой державної фінансової підтримки" [107, с. 37], серед яких провідне місце повинні займати податкові пільги та знижки, спеціальні (пільгові) режими оподаткування, інструменти спрощеної системи оподаткування та адміністрування податкових платежів.

Окресливши у короткій формі теоретико-правові засади сучасного наукового тлумачення базової для даного дослідження категорії "фіскальна політика" держави, здійснимо характеристику ролі фінансів як важливого елемента такої політики.

Отже, уперше у сучасному тлумаченні термін "фінанси" став застосовуватися у Франції, де під фінансами розумілася сукупність коштів, необхідних для задоволення потреб держави та суспільства [86, с. 99]. В сучасному суспільно-економічному просторі фінанси є сукупністю економічних відносин, пов'язаних з формуванням, розподілом, використанням фондів грошових коштів у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту національного доходу [30, с. 149].

На сучасному етапі основними ознаками фінансів є:

- нерозривний зв'язок з існуванням товарно-грошових відносин;
- обумовленість фінансових відносин наявністю держави як органу управління;

- обмінно-розподільчий характер фінансових відносин;
- зв'язок фінансових відносин з формуванням грошових доходів та накопичень;
- забезпечення та відображення руху вартості від одного суб'єкта економічних відносин до іншого [108, с. 58].

Отже, на нашу думку, основне призначення фінансів є забезпечення діяльності та функціонування держави, юридичних та фізичних осіб і реалізується шляхом реалізації державної фіскальної політики. Фінансові ресурси держави є результатом розподілу, перерозподілу та централізації ВВП і мають форму бюджетних та позабюджетних фондів фінансових ресурсів. Державні фінанси складаються, по-перше, із власне державних фінансів, по-друге, з регіональних фінансів, по-третє, з місцевих фінансів [109, с. 13].

Найважливішим завданням у процесі реалізації фіскальної політики є перерозподіл фінансів суб'єктів підприємницької діяльності, адже саме фонди фінансових ресурсів характеризують фінансовий стан економіки і водночас є джерелом її розвитку, формуються за рахунок різних видів грошових доходів, надходжень і відрахувань та використовуються на розширене відтворення, матеріальне стимулювання, задоволення соціальних та інших потреб суспільства [109, с. 12]. Створення й використання суб'єктами підприємництва фондів фінансових ресурсів, спрямованих на підвищення ефективності господарської діяльності та одержання прибутку на вкладений капітал, супроводжується вилученням від 36 до 48 відсотків [86, с. 35] фінансових ресурсів на користь держави.

Роль фінансів у системі реалізації фіскальної політики найвідчутніше проявляється при задоволенні соціальних потреб суспільства. Являючись за матеріальним змістом цільовими фондами грошових засобів, фінанси утворюють фінансові ресурси, які створюються як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів господарської діяльності. [109, с. 6]. Враховуючи той факт, що соціальна сфера знаходиться на бюджетному фінансуванні, то значна частина фінансових ресурсів спрямовується на соціальний захист населення, виплату

пенсій, виплату різних соціальних допомог (допомога при вагітності та пологах, допомога малозабезпеченим сім'ям, допомога багатодітним сім'ям, допомога по безробіттю, допомога у випадку втрати працездатності тощо).

Фінанси кількісно і якісно можуть впливати на суспільне виробництво, забезпечення розширеного відтворення та соціальних потреб, здійснення державою своїх функцій в цілому, оскільки:

- забезпечують розподіл та перерозподіл валового внутрішнього продукту на потреби громадян та суб'єктів господарювання;
- забезпечують кругообіг фінансових ресурсів;
- впливають на суб'єктів розподільчих та обмінних відносин;
- відіграють провідну роль у системі економічних методів управління економікою держави;
- забезпечують контроль за формуванням та використанням фінансових ресурсів [30, с. 86; 110, с. 6].

Розподіл і перерозподіл вартості за допомогою фінансів обов'язково супроводжується рухом грошових коштів, які набувають специфічної форми фінансових ресурсів, що формуються у суб'єктів господарювання та держави за рахунок різних видів грошових доходів, відрахувань і надходжень, а використовуються на розширене відтворення, матеріальне стимулювання працюючих, задоволення різних потреб суспільства [111, с. 16].

Фінанси, будучи інструментом державної фіскальної політики, завжди пов'язані з грошовими потоками. Такі грошові потоки рухаються між суб'єктами фінансових відносин, забезпечують вартісний рух створеного у суспільстві ВВП, відображаючи складні відносини, що виникають при цьому [112, с. 22].

У процесі реалізації державної фіскальної політики фінанси, що є цілісною і однорідною системою, припускають певну внутрішню видову диференціацію, яка впливає із кола відносин фінансово-правового регулювання та обумовлена детальним, спеціальним аналізом внутрішніх складових частин фінансів, які різняться специфічними особливостями й

режимами [75, с.9]. Наявність єдиних за природою та змістом, але різних за формою фінансових інститутів обумовлено різноманіттям сфер застосування фінансів, напрямками їхньої реалізації [113].

Характеризуючи юридичну складову фінансів, слід зазначити, що в процесі реалізації фіскальної політики держави важливу роль відіграє чітка правова регламентація відносин у даній сфері, порядок організації, управління та здійснення контролю. У даному контексті слід зазначити, що правове регулювання фіскальних фінансових відносин не можна зводити виключно до фінансово-правового регулювання руху коштів, тут відіграє роль також виділення об'єкта фіскального впливу, системи суб'єктів фіскально-правових відносин, повноважень фіскальних органів, прав і обов'язків таких органів та зобов'язаних суб'єктів фіскального впливу.

Основоположне забезпечення правового регулювання формування фінансів здійснюється нормами конституційного права та певною мірою регулюється іншими галузями права – адміністративним, трудовим, цивільним, кримінальним тощо. Так, наприклад, предметом адміністративно-правового регулювання є комплекс здійснюваних організаційних та управлінських заходів у процесі адміністрування податків, контролю за їх розподілом та використанням, забезпечення виконання стадій прийняття бюджетів тощо.

Отже, усталене розуміння категорії "фінанси" як сукупності економічних відносин, що пов'язані з формуванням, розподілом і використанням централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів відповідно до потреб суспільства у процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу [114, с.10; 115, с. 10], сьогодні необхідно розуміти більш широко та визначати пріоритетну роль фінансів як об'єкта, який відіграє ключову роль у забезпеченні фіскальної політики держави. Таким чином, основна функція фінансів у процесі реалізації державної фіскальної політики полягає у забезпеченні перерозподілу валового внутрішнього продукту для забезпечення всіх суб'єктів суспільного відтворення грошовими коштами.

Суспільно-економічні відносини у частині використання фінансів у системі реалізації державної фіскальної політики є економіко-правовими відносинами, які регулюються в державі комплексними правовими нормами, визначеними в нормативно-правових актах конституційного, адміністративного, фінансового та інших галузей права.

Слід зазначити, що фіскальна політика тією чи іншою мірою завжди пов'язана з економічним розвитком держави. Уряд держави постійно має володіти інформацією про реальний стан економіки, проводити аналіз та моніторинг.

Фіскальна політика є важливим інструментом управління економікою через її здатність впливати на стабілізацію економічного зростання, уникнення економічних криз, на загальний обсяг виробництва, підвищення або зниження попиту на товари і послуги, підвищення або зниження цін на споживчому ринку. Фіскальна політика служить для забезпечення стабільності та стійкості національної економіки, досягнення максимально можливого добробуту суспільства шляхом створення належних умов соціально-економічної системи.

Фіскальна політика дозволяє формувати податки, витратити кошти державного бюджету для регулювання рівня ділової активності, а також для розв'язання різноманітних соціальних проблем, тобто спрямована на регулювання доходів і видатків держави. При цьому одним з основних критеріїв такої політики є фіскальна достатність, тобто встановлення податків і зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями.

Сучасна фіскальна політика визначає основні напрями використання фінансових ресурсів держави, а фіскальна функція держави в свою чергу визначає шляхи перерозподілу фінансових ресурсів для забезпечення соціальних гарантій населення, фінансування суспільних благ, соціально-культурної сфери, управління й оборони. При цьому варто зазначити, що основою довгострокової фіскальної політики має стати розробка і провадження стратегічних рішень, які б окреслили цілі та завдання, визначили напрям

розвитку нашої держави. Адже без наявності чіткої стратегії розвитку, без вироблення основних принципів та визначення пріоритетів, без проведення аналізу наявних проблем та розробки альтернативних рішень, без постійного моніторингу, оцінки та аналізу реалізації, ефективність державної фіскальної політики зводиться до мінімуму, що призводить до неефективності здійснення діяльності органів державної влади, які і реалізують комплекс заходів із впровадження прийнятих рішень і програм [116, с. 86].

Фіскальна політика є важливою складовою фінансової політики держави, що покликана забезпечити існування стабільної економічної системи з використанням таких основних інструментів, як доходи і витрати державного бюджету. За допомогою фіскальної політики уряд може впливати на розвиток національної економіки, цінову стабільність, стабілізацію інфляційних процесів, сприяти економічному зростанню та зростанню виробництва, посилювати державний контроль за діяльністю всіх суб'єктів господарювання, скорочувати боргові зобов'язання, впорядковувати державні фінанси, досягати повної зайнятості та добробуту населення.

Засади фіскальної політики в Україні базуються на безумовному додержанні Конституції України, забезпеченні в Україні прав і свобод людини та громадянина, гарантуванні прав і свобод, проголошених Конституцією України, на загально визначених принципах і нормах міжнародного права, забезпеченні соціальної спрямованості економіки України та сталого соціально-економічного розвитку України, зміцненні демократичних засад суспільного і державного життя, забезпеченні верховенства права, економічної незалежності держави [68].

В цілому основними завданнями фіскальної політики в Україні є:

- 1) проведення стабільної, раціональної та справедливої податкової політики, яка передбачає зниження податкового навантаження на економіку з розширенням бази оподаткування;

- 2) проведення прозорої та виваженої бюджетної політики як дієвого інструменту соціально-економічного розвитку, захисту вразливих верств

населення та інвестування в реальний сектор економіки для підтримки національного товаровиробника і збереження робочих місць;

3) проведення ефективної політики управління державним боргом;

4) підвищення результативності державних видатків, реалізація прозорої політики закупівель за державні кошти, яка гарантуватиме раціональне використання ресурсів;

5) перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (праці та капіталу) на споживання, насамперед шкідливої для здоров'я людей продукції, ресурсні та екологічні платежі;

6) створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, спрощення умов започаткування бізнесу та виходу з нього, зменшення втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, спрощення системи отримання дозволів, зниження тиску на бізнес з боку контролюючих органів;

7) детінізація економіки, створення сприятливих умов для діяльності економічних агентів у легальному правовому полі [68].

Розглядаючи види фіскальної політики, варто виділити жорстку і гнучку фіскальну політику. В основі поділу на такі види лежить два основних критерії, які беруться до уваги при розробці нормативно-правових актів: скорочення або збільшення державних витрат та зменшення або збільшення оподаткування.

Йдеться про жорстоку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде спрямована на скорочення державних витрат і збільшення оподаткування. Саме збільшення оподаткування, посилення податкового тягаря зменшить витрати споживачів. Це в свою чергу спричинить покращення дефіциту державного бюджету. І, навпаки, йдеться про гнучку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде спрямована на збільшення державних витрат і зменшення оподаткування. Зниження податків збільшить витрати споживачів, оскільки вони матимуть більший дохід, однак це погіршить дефіцит державного бюджету, і державі необхідно буде збільшити позики. Існування жорсткої чи гнучкої фіскальної політики в державі пов'язане саме з правовим

регулюванням державних доходів та державних витрат.

Досліджуючи роль та місце непрямих податків у податковій системі України, І.В. Педь загальну фіскальну політику поділяє на два типи:

1) дискреційна політика, що пов'язана зі свідомим втручанням органів державної влади в бюджетну та податкову системи з метою забезпечення економічного зростання, стабілізації рівня цін, впливу на зайнятість населення, інфляцію. Дискреційна політика поділяється на два види: експансивну та рестрикційну фіскальну політику. Експансивна фіскальна політика характеризується збільшенням державних видатків та скороченням податків, рестрикційна ж, навпаки, – зменшенням державних видатків та збільшенням податків. При цьому експансивна фіскальна політика застосовується в період циклічного спаду для розширення сукупного попиту, а рестрикційна – у період циклічного підйому в умовах інфляційного надлишкового попиту для стабілізації економіки. Основними засобами дискреційної фінансової політики є: державні інвестиції; соціальні трансферти; зміни у податковому регулюванні; фінансування державних програм тощо;

2) недискреційна політика, пов'язана з тим, що податкові надходження і державні витрати напряму залежать від активності приватних суб'єктів господарської діяльності і змін економічної кон'юнктури. Недискреційна політика є незалежною від оперативних дій держави та являє собою комплекс вбудованих регуляторів: податки та соціальні витрати, трансфертні платежі тощо [117, с. 214].

Характеризуючи запропоновані типи фіскальної політики, слід зазначити, що фіскальна політика завжди пов'язана з маніпулюванням державним бюджетом для виконання завдань та функцій держави. Тому при формуванні державного бюджету будь-якої країни одним з головним завданням є його збалансованість, щоб витрати бюджету відповідали обсягу надходжень бюджету. Саме з цього приводу всесвітньо відомий науковець Адам Сміт ще у 1776 році зазначав, що єдиним хорошим бюджетом є збалансований бюджет [118, с. 211].

Крім того, фіскальна політика не може існувати окремо. Для досягнення оптимальних результатів в економіці в цілому фіскальна політика повинна бути поєднана з іншими видами внутрішньої політики держави, зокрема, з грошово-кредитною політикою, ціновою, інвестиційною політикою, фінансовою політикою. Саме ці політики не можуть існувати окремо і незалежно одна від одної, вони одночасно виступають інструментами державного регулювання економіки, спрямовані на досягнення визначених цілей соціально-економічного розвитку, забезпечення сталого розвитку економіки, довгострокової цінової стабільності, скорочення державного боргу та дефіциту бюджету тощо [119, с. 123–125]. Тому в сучасний період набуває важливого значення об'єднання цілей фіскальної та грошово-кредитної політики з ідеологією та пріоритетами соціально-економічної політики держави [120, с. 19].

Здійснення фіскальної політики, її пріоритетність, зміст, напрями, обсяги та ефективність державних витрат залежать від типу держави та обраної економічної моделі у країні. Важливим чинником формування фіскальної політики у конкретній країні є тип держави як інституту влади, що може сприяти або створювати перешкоди для економічного розвитку [11, с. 54–55].

Високий рівень державного перерозподілу ВВП в умовах високорозвинутого громадянського суспільства ("західних демократій") і відповідна фіскальна політика є ефективним інструментом у забезпеченні добробуту населення, який є виміром рівня економічного розвитку. В умовах слабкості громадянського суспільства вплив інституційних та політичних чинників на фіскальну політику виявляється у неефективних державних витратах та несправедливому розподілі соціальних трансфертів [11, с. 210]. Крім того, ефективність фіскальної політики визначає, наскільки вона є стабільною і виваженою, наскільки швидко та адекватно держава може реагувати на зміни в національній економіці, вживати та спрямовувати заходи на вирішення проблем, що виникають, наскільки ефективно здійснюється виконання бюджету та управління державним боргом. Саме забезпечення

ефективності фіскальної політики є основою трансформації суспільно-економічних відносин в Україні.

2.2. Особливості фіскальної політики в економіці України

Кожна держава визначає власні пріоритети, що ґрунтуються на усвідомленні та врахуванні дії цілого комплексу чинників, зокрема: історичних передумов, особливостей менталітету, джерела влади тощо.

Суттєві погіршення прогнозів економічного розвитку України міжнародними організаціями та вітчизняними урядовими і громадськими установами свідчать про високу ймовірність реалізації загроз економічній безпеці, серед яких: критичне гальмування економічного розвитку України, погіршення основних макроекономічних показників, згорання промислового виробництва, зниження економічної активності, насамперед інвестиційної, погіршення добробуту населення (домогосподарств) та зростання рівня безробіття, посилення боргового тиску, насамперед у державному секторі, підвищення тінізації економічної діяльності [83, с. 208].

Важливість подальшого підвищення ефективності системи управління державними фінансами зумовлена необхідністю постійного розвитку, оновлення та реагування на зовнішнє та внутрішнє середовище, що змінюється [121].

Сьогодні виникла реальна потреба пошуку джерел виходу з кризи, боротьби з інфляцією, забезпечення належного життєвого рівня населення, стимулювання розвитку національного виробництва. В таких умовах посилення впливу внутрішніх та зовнішніх викликів у фінансово-економічному середовищі держави зростає значення системи управління державними фінансами як фундаментальної складової для розвитку інших сфер реалізації державної політики [121].

Із проголошенням самостійного державного розвитку в Україні

розпочався процес оновлення суспільного життя, який, зокрема, зумовлювався переходом економіки до ринкових відносин. Перед суспільством постали завдання докорінної перебудови існуючої системи, зокрема в політичній сфері – перехід від тоталітаризму до демократії, в економічній – від командно-адміністративної системи до ринкової [122, с. 9]. Докорінні перебудови існуючої системи стосувалися і державних фінансів.

Ринкова економіка характеризується оптимальним поєднанням ринкових механізмів з державним регулюванням соціально-економічних процесів у суспільстві [77, с. 7], а розвиток держави обумовлює необхідність централізації певної частини фінансових ресурсів суспільства у безпосередньому розпорядженні держави [123, с. 9].

З проголошенням незалежності система державних фінансів розбудовувалася еkleктично, безсистемно. Фіскальна політика держави перебувала під впливом політичних процесів у державі, під значним тиском економічної політики уряду, де використовувалися фіскальні інструменти для вирішення багатьох економічних завдань, здійснювалося маніпулювання бюджетно-податковими важелями всупереч національним інтересам та стратегічним завданням [124, с. 115–116].

Завдання фіскальної політики змінювалися відповідно до пріоритетів економічного розвитку держави. Так, постановою ВР України від 25.10.1991 було визначено пріоритети подальшого розвитку економіки України для надання їй більшої динамічності і соціальної спрямованості. До найважливіших в порядку черговості віднесені:

- 1) докорінна структурна перебудова народного господарства, кардинальні зміни в інвестиційній діяльності;
- 2) докорінна реформація відносин власності, роздержавлення і приватизація власності та демонополізація виробництва;
- 3) формування та прискорений розвиток ринкової інфраструктури;
- 4) аграрна реформа;
- 5) фінансова реформа;

- б) державне регулювання в умовах ринкової економіки;
- 7) науково-технічна політика;
- 8) соціальний захист населення;
- 9) економічні зв'язки із суб'єктами колишнього Союзу РСР [125].

Неефективна фіскальна політика стала одним з основних чинників, що обумовили провал реалізації Основних напрямів економічної політики України. У постанові ВР України від 25.10.1991 головним напрямом зміни фінансової політики суверенної України було задекларовано перенесення центру ваги в ній з фіскальної функції на функцію регулювання економіки, заохочення підприємців до використання досягнень науково-технічного прогресу, структурної перебудови економіки. При цьому основним засобом здійснення такої політики мали стати податки, створення власного податкового механізму, позбавленого недоліків, які були при Радянському Союзі, та механізму формування державного бюджету. Податки мали стати ефективним інструментом впливу на зміну структури виробництва, стимулювати ділову активність і підприємницьку діяльність, а також забезпечувати надходження до бюджетів усіх рівнів доходів, достатніх для фінансування державних видатків. Розмір обсягів бюджету мав визначатися в основному створеним національним доходом. Саме з урахуванням цього мала будуватися і видаткова частина бюджету, що могла забезпечити бездефіцитність бюджету [125].

Дефіцитне фінансування державних витрат і відповідне вилучення фінансових ресурсів з ринку для покриття дефіциту бюджету є характерними рисами фіскальної політики, що застосовувалася в Україні в 1996–1998 роках і не лише стримувала розвиток фінансового ринку, але й фактично паралізувала його. Негативні результати такої політики призвели до зростання прихованого дефіциту бюджету (заборгованостей з виплати пенсій та зарплат), блокування кредитного механізму забезпечення економічного зростання [11, с. 220–221]. В той період в умовах глобального економічного і фінансового спаду ситуація, що склалася в економіці України, розцінювалася як критична, і без коригування фіскальної політики в цілому, так і податкової політики,

неможливо було подолати кризу і перейти до економічного зростання. Фіскальна політика характеризувалася безсистемністю, нестабільністю, необґрунтовано високим і нерівномірним податковим тиском на суб'єктів господарювання, сприяла створенню умов для розширення тіньового сектора економіки, порушенням податкового законодавства, поглибленню занепаду вітчизняного виробництва, погіршенню фінансового стану підприємств, їх платоспроможності [126].

Органи державної влади з метою покращення ситуації вживали заходів щодо удосконалення фіскальної політики, схвалювали основні положення податкової політики в державі, здійснювали реформування системи оподаткування, яка мала сприяти стабілізації матеріального виробництва, підвищення його ефективності і на цій основі задоволення державних та соціальних потреб. Система оподаткування повинна була забезпечити оптимізацію структури розподілу і перерозподілу національного доходу. При цьому реформуванню підлягали правові норми, що визначають форми, методи, механізми регулювання і встановлення величини та порядку справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів, внесків до державних цільових фондів, необхідних державі для виконання її функцій [127].

У період з 1999 року по 2003 роки в Україні застосовувалася збалансована фіскальна політика, суть якої зводилася до стримування зростання державних витрат, у тому числі так званих "захищених статей" (соціальних витрат), що супроводжувалось посиленням майнового розшарування населення. Позитивними наслідками такої політики стало зниження темпів інфляції і процентних ставок.

У період 2004–2008 років в Україні застосовувалася збалансована фіскальна політика за рахунок посилення податкового навантаження на економіку у поєднанні з поступовим посиленням жорсткості монетарної політики. Застосування такої політики характеризувалася зростанням частки державних витрат у ВВП і, як результат, зростанням темпів інфляції і

неспроможності центрального банку забезпечити фінансову стабільність за допомогою інструментів монетарної політики. Таким чином, недотримання розсудливого та адекватного для України обмеження з державного перерозподілу ВВП призвело (поряд із впливом інших чинників) до некерованого зростання темпів інфляції [11, с. 220–221].

Отже, орієнтування фіскальної політики на акумуляцію в державних фондах максимального можливого обсягу фінансових ресурсів призвело до збільшення кількості податків, підвищення ставок таких податків, ускладнення оподаткування, фіскалізації податкової системи, розширення функцій контролюючих органів, що негативно вплинуло на бізнес-середовище [124, с. 115–116]. З одного з найважливіших інструментів державного впливу на соціально-економічні процеси фіскальна політика в Україні перетворилася на засіб підтримання поточного фінансування потреб суспільства на рівні виживання. Звичайно, суб'єкти підприємницької діяльності адаптувалися до постійної нестабільності та невизначеності в нашій державі. Однак від постійного розширення діапазону загроз такі суб'єкти стикалися з різними проблемами, і в кінцевому варіанті це призводило до банкрутства або закриття підприємницької діяльності. Як наслідок, з часом фіскальна політика стала фокусуватися на зміцненні вітчизняного бізнесу. Ця тенденція була обумовлена посиленням впливу бізнесу на владу, а також розумінням політиками того факту, що відновлення виробництва можливе лише через розширення фінансових ресурсів корпоративного сектору [124, с. 115–116].

Відсутність стратегії та системності у здійсненні фіскальної політики в Україні призвели до того, що всі заходи, які вживалися, були недовірливими. Вирішуючи поточні завдання, кожен уряд часто ігнорував ризики такої політики, наслідки якої проявлялися в майбутньому. Бюджетно-податкові важелі часто використовувалися у політичних цілях, скасовуючи один з важелів, уряд не запроваджував нового. Фіскальна політика не була послідовною, не мала системності, стабільності. Така політика врешті-решт призвела до того, що її регулятивний потенціал не використовувався, а

економіка стала вразливою до будь-яких економічних змін та криз [128, с. 164].

Сучасний досвід переконливо доводить, що держава за будь-яких обставин, включаючи ті, які створюються під впливом глобальних факторів, не може обійтися без фіскальної політики, стояти осторонь від економіки і повністю відмовитися від регулювання економіки. Вміння поєднувати виважені та обґрунтовані важелі державної фіскальної політики з раціональним та кваліфікованим реагуванням на їхню дію, вагомість дотримання основного стратегічного завдання національного соціально-економічного розвитку є важливим завданням фіскальної політики, що забезпечить соціальну орієнтацію економічного розвитку та зменшення розриву в якості життя населення України з європейськими стандартами [128, с. 3].

Україна об'єктивно вимушена активніше використовувати функцію перерозподілу фінансових ресурсів для забезпечення соціальних гарантій населення, фінансування суспільних благ, соціально-культурної сфери, управління й оборони.

Сьогодні особливості розвитку фіскальної політики в Україні привезли до необхідності впровадження дієвої внутрішньої політики держави, яка повинна бути спрямована на забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України, зміцнення демократичних засад суспільного і державного життя, забезпечення верховенства права, економічної і політичної незалежності держави [68]. В умовах обмеженого фіскального простору та загрози повторення світової фінансової кризи [129, с. 9] особливої актуальності набуває розвиток фіскальної політики, значущість якої важко переоцінити.

Поділяючи думку В. Гейця, вважаємо, що фіскальна політика має бути націлена на зміцнення внутрішнього економічного простору шляхом активізації внутрішніх факторів економічного зростання" [130, с. 261].

Являючи собою заходи держави щодо регулювання доходів і витрат, фіскальна політика не повною мірою реалізує свій потенціал.

Специфіка економіки України потребує пошуку власної доктрини фіскальної політики, яка б відповідала особливостям сучасного стану

економіки.

Ефективна фіскальна політика є одним з найважливіших завдань держави, адже саме вона визначає основні джерела поповнення державного бюджету та напрями розподілу і використання фінансових ресурсів держави. Однак проблема належної оцінки ефективності та повноти заходів фіскальної політики завжди була об'єктом як наукових, так і суспільно-політичних дискусій, адже фіскальна політика формується на політичній арені, і це значною мірою ускладнює її використання для цілей стабілізації економіки [131, с. 182].

Постійний процес формування й реструктуризації доходів, вибору пріоритетів у здійсненні видатків бюджету та пошуку оптимальних рішень, зумовлений змінами у структурі державних фінансів, тенденцій їх розвитку та рівня виконання зобов'язань держави [132, с. 8]. Неспроможність держави виконувати фіскальну функцію (через недостатність доходів), неконтрольоване зростання державних витрат та неможливість покриття дефіциту за рахунок запозичень на прийнятних умовах [133, с. 3] вимагає від органів державної влади проведення дієвої фіскальної політики.

Сучасний досвід та рівень соціально-економічного розвитку держав свідчить про те, що фіскальна політика є однією з найважливіших політик для держави, дієвим механізмом боротьби з різними економічними змінами та кризами.

Сьогодні основними завданнями фіскальної політики в Україні має бути:

- 1) стабілізація економіки та забезпечення сталого зростання виробництва;
- 2) стримування інфляції;
- 3) стимулювання розвитку пріоритетних сфер діяльності;
- 4) стимулювання підприємницької діяльності та зменшення податкового тиску на суб'єктів підприємницької діяльності;
- 5) оптимізація рівня бюджетного дефіциту, державного боргу;
- 6) пошук джерел фінансування бюджетного дефіциту та державного боргу;

7) пошук додаткових джерел доходів бюджету для фінансування невідкладних соціальних програм [134, с. 11].

Загалом зміст, напрями та механізми фіскальної політики в Україні визначаються дією двох головних чинників:

- 1) рівня розвитку системи державних фінансів, що формує інституційну основу та певні інституційні рамки, в яких реалізується фіскальна політика;
- 2) економічного курсу країни, що визначає цілі та завдання фіскальної політики [124, с. 109].

Закордонний та вітчизняний досвід доводить, що необхідність державного втручання в економіку зумовлюється неспроможністю суто ринкових механізмів розв'язати найгостріші соціальні та економічні проблеми, задовольнити потреби громадян у суспільних товарах та послугах, забезпечити гарантії соціально-економічних прав людини тощо. Досвід розвитку вітчизняної економіки свідчить, що підвищення ефективності регулюючої ролі держави у процесах розбудови ринкової економіки на засадах рівності прав суб'єктів усіх форм власності та господарювання сприятиме становленню України як економічно незалежної держави [135, с. 81–82].

Одним з найголовніших недоліків сучасної фіскальної політики в Україні є наявність величезного масиву нормативно-правових актів, норми яких не завжди чітко та повністю регламентують правила поведінки, що створює складність у практичному застосуванні та породжує появу нових нормативно-правових актів або внесення змін чи доповнень до чинних нормативно-правових актів.

Прийняття державою нормативно-правових актів є одним із основних способів вираження сучасної державної політики. Залежно від сфери регулювання суспільних відносин державна політика поділяється на напрями, а прийняті державою нормативно-правові акти забезпечують регулювання конкретної сфери суспільних відносин чи діють комплексно на кілька таких сфер.

Виходячи з цього, зазначимо, що уся сукупність заходів держави щодо

організації та використання фінансів для забезпечення соціально-економічного суспільного розвитку, що знаходить своє вираження у методах мобілізації бюджетних ресурсів та їх використання: на потреби держави, розвитку економіки, соціального захисту населення тощо, є фіскальною політикою держави [96, с. 109–112].

До нормативно-правових актів, які тією чи іншою мірою регулюють здійснення сучасної фіскальної політики в Україні, належать: закони України "Про засади внутрішньої і зовнішньої політики" [68], "Про основи національної безпеки України" [136], Бюджетний [106], Податковий [137], Митний [138] кодекси України, закони України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" [139], "Про Державний бюджет на 2018 рік" [140], "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" [141], Укази Президента України "Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року "Про Стратегію національної безпеки України"" [142], "Про Стратегію сталого розвитку "Україна – 2020"" [81], Розпорядження КМ України від 08 лютого 2017 року № 142-р "Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки" [143], постанови КМ України від 31.05.2017 № 411 "Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018–2020 роки" [144], від 01.12.2017 № 905 "Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017–2019 роки" [145], від 10 серпня 2004 р. № 1017 "Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм" [146], від 25 березня 2006 р. № 361 "Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту" [147], від 20.04.2006 № 550 "Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами" [148], від 17.03.2011 № 255 "Про затвердження Порядку зменшення бюджетних

асигнувань розпорядникам бюджетних коштів" [149], від 19.01.2011 № 21 "Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами" [150], від 03.08.2011 № 845 "Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників" [151], від 22 грудня 2010 р. № 1163 "Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання" [152], від 23.10.2013 № 805 "Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю [153] тощо.

Зупинимося на характеристиці окремих з них.

Так, у Законі України "Про засади внутрішньої і зовнішньої політики" визначено засади внутрішньої політики України у сферах розбудови державності, розвитку місцевого самоврядування та стимулювання розвитку регіонів, формування інститутів громадянського суспільства в економічній, соціальній і гуманітарній сферах, визначено принципи, на яких ґрунтується фіскальна політика, окреслено основні засади внутрішньої політики в економічній сфері, в тому числі і фіскальної політики [68].

БК України регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу. Крім того, у статті 4 БК України до бюджетного законодавства віднесено закон про Державний бюджет України, що приймається кожного року (зокрема, Закон України "Про Державний бюджет на 2018 рік" [140]), інші закони, що регулюють бюджетні відносини, нормативно-правові акти КМ України, нормативно-правові акти органів виконавчої влади, прийнятих на підставі і на виконання БК України, інших законів України та нормативно-правових актів КМ України, рішень про місцевий бюджет; рішень місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, прийнятих

відповідно до БК України [106].

ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [137].

МК України регулює відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, тобто мито, акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції); податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) [138].

Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні [139].

У Законі України "Про основи національної безпеки України" визначено

основні реальні та потенційні загрози національній безпеці України, стабільності в суспільстві в фінансовій сфері та основні напрямки державної фінансової політики, спрямовані на захист національних інтересів і гарантування в Україні безпеки особи, суспільства і держави від зовнішніх і внутрішніх загроз в усіх сферах життєдіяльності для забезпечення сталого розвитку суспільства, своєчасного виявлення, запобігання і нейтралізацію реальних та потенційних загроз національним інтересам у податково-бюджетної та митної політики, торгівлі та підприємницької діяльності, ревізійної діяльності [136].

Закон України "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" визначає правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, повноваження органів державного нагляду (контролю), їх посадових осіб і права, обов'язки та відповідальність суб'єктів господарювання під час здійснення державного нагляду (контролю) [141].

В Указі Президента України "Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року "Про Стратегію національної безпеки України" визначено засади якісно нової державної політики, спрямованої на ефективний захист національних інтересів у фінансовій сфері [142].

Виходячи з того, що ефективна система державного управління є однією з основних передумов демократичного врядування, необхідність побудови ефективної та конкурентоспроможної національної економіки призвела до прийняття ряду концепцій розвитку як фінансової функції в цілому, так і фінансової політики, зокрема: Стратегії реформування державного управління України на 2016-2020 роки [154], Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. [143] та плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. [155], Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017-2019 роки" [145], Стратегії сталого розвитку "Україна-2020" [81].

Так, Стратегією реформування державного управління України на 2016-

2020 рр. визначено напрями реформування, серед яких формування і координація державної політики (стратегічне планування державної політики, якість нормативно-правової бази та державної політики в цілому, включаючи вимоги щодо формування політики на основі ґрунтовного аналізу та участь громадськості); управління державними фінансами (адміністрування податків, підготовка державного бюджету, виконання державного бюджету, система державних закупівель, внутрішній аудит, облік та звітність, зовнішній аудит) [146].

Основними завданнями фіскальної політики відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки мають стати дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі; підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики; забезпечення ефективного виконання державного бюджету; підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами [143].

Основними завданнями Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017–2019 роки є визначення напрямів та заходів щодо досягнення цілей управління державним боргом: фінансування державного бюджету за мінімально можливою вартості обслуговування державного боргу з урахуванням ризиків; забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку державних цінних паперів та розширення доступу до міжнародного ринку капіталу [145].

Стратегією сталого розвитку "Україна–2020" визначено першочергові пріоритети та індикатори належних соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України, що нададуть можливість виходу України на провідні позиції у світі. При цьому для дієвої реалізації фіскальної функції держави необхідно проведення дієвої фіскальної політики, в основі якої лежить проведення податкової реформи, реформи державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу, реформи державного фінансового контролю та бюджетних відносин

[81].

Крім того, до адміністративно-правового регулювання здійснення фіскальної політики належать рішення центральних органів виконавчої влади, що видають свої відомчі документи на підставі та на виконання БК України, ПК України, МК України та інших законів. При цьому варто зазначити, що особливу роль у формуванні та реалізації фіскальної політики відіграють нормативно-правові акти Мінфін, ДФС, ДКС, Держаудитслужби України.

Наприклад, до таких документів можна віднести: накази Мінфін України від 01.11.2017 № 898 "Про затвердження Порядку перерахування до державного бюджету митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення" [156], від 18.07.2016 № 621 "Про затвердження Порядку взаємодії органів ДКС України та органів ДФС України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями" [157], від 07.07.2012 № 811 "Про затвердження Інструкції про порядок обчислення та справляння державного мита" [158], від 23.08.2012 № 938 "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів" [159], від 24.12.2012 № 1407 "Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами" [160], від 30.01.2018 № 41 "Про організацію роботи зі складання ДКС України бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя" [161], накази ДКС України від 13.02.2012 № 52 "Щодо організації роботи органів ДКС України з складання звітності про виконання державного бюджету" [162], від 07.02.2018 № 38 "Про організацію роботи зі складання ДКС України бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя" [163] тощо.

Незважаючи на наявність такого величезного масиву нормативно-правових актів, що регулюють здійснення фіскальної політики в державі, діюча

фіскальна політика має багато недоліків і прорахунків, що істотно відображається на повсякденній діяльності держави. Стан правового регулювання системи державних доходів та державних видатків суттєво впливає на розвиток економіки. Вважаємо, що правове регулювання фіскальної політики доходів і витрат повинно здійснюватися таким чином, щоб могло забезпечувати нормальний стан державного бюджету, в якому витратна частина дорівнює доходній. Такий стан визначає нормальний економічний розвиток держави та раціональне адміністративно-правове управління фінансами держави. Дефіцитний стан державного бюджету виникає при перевищенні витратної частини бюджету над дохідною, а фінансування дефіциту державного бюджету здійснюється, зокрема в Україні, шляхом: підвищення податкового тиску на платників податків для збільшення податкових надходжень до бюджету; грошово-кредитної емісії; внутрішньої і зовнішньої позики та інших непопулярних для суспільства та нераціональних для розвитку національної економіки методів.

Отже, здійснений теоретико-правовий аналіз показав, що на правове регулювання формування доходів і витрат бюджетної системи нашої держави впливають об'єктивні і суб'єктивні фактори державної політики у цілому та її складової – фіскальної політики. До об'єктивних факторів належать стан економіки, який впливає на доходну частину бюджету, а до суб'єктивних – зовнішня і внутрішня політика держави, правове забезпечення та державна фінансова підтримка суспільного економічного розвитку [96, с. 109–112].

Слід зазначити, що, на нашу думку, сьогодні Україна повинна переглянути діючу концепцію фіскальної політики держави та запровадити нову, яка буде базуватися на виваженій податковій політиці (яка має забезпечити рівномірний розподіл податкового навантаження між суб'єктами оподаткування, а податки стати ефективними щодо оподаткування рівних податкових баз), бюджетній політиці в частині витрачання державних коштів, які, в першу чергу, мають використовуватися для розвитку економіки та забезпечення припливу інвестицій у країну [164, с. 57].

Формування обґрунтованої та ефективної фіскальної політики можливе лише з чітким орієнтиром на досягнення економічного розвитку України. При цьому створення прозорого механізму розподілу і спрямування державних коштів стає одним з пріоритетів фіскальної політики. Саме за рахунок мобілізованих ресурсів держава надає публічні блага та послуги, намагається усунути проблеми, що виникають в економіці внаслідок як об'єктивних, так і суб'єктивних обставин.

Розробка і провадження ефективного податкового законодавства, дієвого механізму формування доходів бюджету та дієвого механізму витрачання державних коштів має бути в основі формування фіскальної політики України.

Актуальним питанням прагматики фіскальної політики України залишається вирішення не лише короткострокових завдань, а й досягнення стратегічних орієнтирів, зокрема забезпечення економічного зростання в державі та добробуту її громадян.

Успіх державної політики в фінансовому секторі залежить від процесу формування та реалізації такої політики, від ефективності діяльності органів державної влади, що формують та реалізують таку політику, від взаємоузгодженості та цілеспрямованості їхніх дій, від досягнення запланованих результатів, від успішного зіставлення стратегічних, тактичних і оперативних загальнодержавних цілей із можливостями економіки. А для цього доцільно провести реформи, основними перспективними напрямками мають стати:

- 1) посилення контролю над управлінням економікою, окремими – стратегічними секторами та транзитними шляхами України;
- 2) попередження внутрішньої дезінтеграції економіки України;
- 3) нарощення технологічної переваги в економічному розвитку;
- 4) вдосконалення нормативно-законодавчої бази у сфері оподаткування;
- 5) підвищення ефективності системи адміністрування податків;
- 6) детінізація економіки;
- 7) оптимізація та скорочення переліку державних цільових програм;

- 8) розробка економічних критеріїв для виділення бюджетних інвестицій;
- 9) оптимізація державних витрат;
- 10) створення ефективної системи управління державним боргом.

Поєднання фіскальної політики з допоміжними механізмами регулювання економіки Україну призведе до позитивних результатів, зокрема дозволить досягнути стійкого економічного зростання і конкурентоспроможності національної економіки.

2.3. Елементи фіскальної політики та їх вплив на формування бюджету України

Фіскальна політика держави, як і інші види державної політики, втілюється у життя з метою своєчасного виявлення проблем розвитку суспільства, аналізу причин їх виникнення та шляхів розв'язання. Прийняття рішень, спрямованих на розв'язання проблем, що виникають у суспільстві, створення механізму реалізації цих рішень, розробка відповідних інструментів здійснюється при ефективній державній політиці.

Ефективність фіскальної політики значною мірою визначається узгодженістю її окремих складових. Враховуючи той факт, що фіскальна політика включає в себе політику державних доходів і витрат, варто зосередитися в рамках дослідження на аналізі їх структури.

Основним джерелом формування фінансових ресурсів держави є бюджет, тому для забезпечення сталого розвитку виникає необхідність визначення довгострокових пріоритетів процесу формування та використання бюджетних ресурсів [119, с. 120].

Відповідно до ст. 2 БК України бюджетні кошти являють собою належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету [106]. Звідси витікає твердження про те, що доходи і видатки за змістом та

призначенням функціонують неподільно, тобто йдеться про єдність потоків фінансових ресурсів під час формування бюджету та використання відповідних коштів для забезпечення суспільних благ та послуг населенню [132, с. 8]. В такому контексті важливого значення набуває формування фіскальної політики, від якої в майбутньому залежить функціонування доходів і витрат, які між собою повинні бути узгоджені і взаємопов'язані.

Відповідно до ст. 2 БК України доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ), а витрати бюджету – це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів [106].

Виходячи зі ст. 9 БК України, до основних джерел поповнення державного бюджету належать: податкові надходження (загальнодержавні та місцеві податки та збори), неподаткові надходження (доходи від власності та підприємницької діяльності, адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності), доходи від операцій з капіталом та трансферти (кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі) [106]. У ст. 10 БК України видатки класифікуються за бюджетними програмами, за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів та за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки бюджету.

Таким чином, визначаючи пріоритетність, завдання і напрямків бюджетної політики як складової фіскальної політики у формуванні та використанні коштів бюджетного фонду [165, с. 53], варто зазначити, що в такому розумінні ця сфера управління включає в себе державні доходи та державні витрати, а податкова політика, політика щодо неподаткових надходжень, політика щодо доходів бюджету від операцій з капіталом,

трансфертна політика та політика щодо цільових фондів розглядаються як невід'ємні частини бюджетної політики.

За такого підходу можна говорити, що основними структурними елементами фіскальної політики держави є:

- 1) бюджетна політика;
- 2) податкова політика;
- 3) політика щодо неподаткових надходжень до бюджету;
- 4) політика щодо доходів бюджету від операцій з капіталом;
- 5) трансфертна політика;
- 6) політика щодо цільових фондів;
- 7) політика державних витрат.

Звичайно, завдання та сфери відповідальності кожної зі складових державної фіскальної політики є специфічними, подекуди суперечливими, що потребує застосування процедур і механізмів узгодження їх цілей і завдань.

Світовий досвід ролі держави у розподільчих процесах демонструє, що найдосконалішим засобом для реалізації фіскальної функції в фіскальній політиці є бюджет. У більшості розвинених країн світу завдяки бюджету перерозподіляється від 30 до 65 % від усього обсягу валового внутрішнього продукту [77, с. 8].

Складання, розгляд і затвердження бюджетів об'єктивно вимагає органічної взаємодії органів влади, головним чином на стадії формування показників дохідної частини бюджету, адже від її напряму залежить його видаткова частина [166, с. 22].

Бюджетна система, яка складається із державного та місцевих бюджетів, виступає центральною ланкою фінансової системи України. Роль бюджетів в управлінні процесом функціонування держави та об'єднаних територіальних громад є ключовою, оскільки за рахунок саме бюджетних надходжень формуються відповідні грошові фонди, що забезпечують виконання державних завдань і функцій, функціонування органів державної влади, місцевого самоуправління, інших сфер суспільних відносин.

Правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства у нашій державі визначаються БК України, який містить також важелі адміністративно-правового впливу на регульовані відносини, що виникають "у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу" (ст. 1) [106].

Основним джерелом формування доходів бюджету є податки, тому виконання державою своїх видаткових зобов'язань здебільшого залежить від ефективності податкової політики [167, с. 5].

Податки є найбільш універсальним та дієвим фінансовим інструментом фіскальної політики. Це пояснюється тим, що саме податки носять практично всеосяжний характер, їх сплачують майже усі юридичні особи та дієздатні фізичні особи. Саме від організації податкових відносин, адміністративного регулювання податкових відносин, від дієвого податкового контролю, адміністрування податкового боргу залежить обсяг фінансових ресурсів, що надходить до бюджету, якими потім держава може розпоряджатися для виконання своїх завдань та функцій [167, с. 7; 168, с. 164-168].

Сьогодні податкова система України являє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому ПК України порядку. До загальнодержавних належать податки та збори, які є обов'язковими до сплати на усій території України: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПК України, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних

громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків та зборів належать: податок на майно (що включає в себе податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плату за землю), єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. При цьому місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) [137].

Слід зазначити, що важливу роль у здійсненні фіскальної політики у бюджетному процесі відіграють прогнозування і планування дохідної частини бюджету. Адже саме від якості прогнозування і планування залежить обсяг фінансових ресурсів, що залучаються для забезпечення виконання покладених на державу функцій і завдань, а результативність прогнозування та планування доходів бюджету суттєво впливає на обсяги бюджетних видатків [166, с. 7].

В Україні уже декілька років спостерігається дефіцит бюджету, коли суми видатків перевищують суми доходів. Не є винятком і Закон України "Про Державний бюджет на 2018 рік", в якому визначено доходи Державного бюджету України у сумі 917 млрд. грн., при цьому видатки – 991 млрд. грн. [140].

Звідси випливає, що фіскальна політика в цілому, як і податкова політика, направлена використовувати кожен нагоду для залучення додаткових ресурсів, а головною метою оподаткування стає лише наповнення бюджету. Так, звичайно, податки забезпечують основну частину бюджетних надходжень, однак у системі оподаткування є чимало проблем, серед яких:

1) неефективна й надмірно витратна для держави й бізнесу система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й зниження частки тіньової економіки за одночасного дотримання балансу прав податкових органів і платників податків;

2) нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що

призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;

3) високий рівень ухиляння від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;

4) невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності [169].

Ухилення від сплати податків, тінізація економічних відносин призводять до посилення податкового тягара для справних платників податків, знижуючи рівень їх сукупного добробуту та схильність до виробництва / праці чи споживання / інвестицій [129, с. 21].

Тому недивно, що сьогодні одним із найчастіше використовуваних індикаторів оцінки інтенсивності та ефективності фіскальної політики є показник податкового навантаження (чи податкового тягара) [129, с. 9]. Впроваджуючи фіскальну політику, держава повинна узгоджувати інтереси як свої, так і платників податків у частині провадження податкової політики. Оцінюючи ефективність оподаткування співвідношенням витрат на адміністрування податків із сумами їх фактичних надходжень до бюджету, а також обсяги та структуру податкового боргу, держава може періодично переглядати систему оподаткування (розмір ставок та інші елементи оподаткування за фіскально неефективними видами платежів) [129, с. 17].

Очевидним є той факт, що інструменти фіскальної політики здійснюють безпосередній вплив на сукупний попит у країні:

1) збільшення державних витрат призводить до економічного зростання за рахунок підвищення попиту спочатку в державному секторі, а потім і в приватному;

2) зниження податків призводить до зростання попиту та пожвавлення економіки, оскільки у платників податків збільшуються доходи і вони можуть більше коштів витратити на споживання.

Однак одночасне збільшення бюджетних видатків та зниження податків спричиняє дефіцит бюджету, тому важливу роль при використанні

інструментів фіскальної політики відіграють зміна величини бюджетного дефіциту та джерела його фінансування [119, с. 122; 168, с. 164-168].

В такому аспекті набувають великого значення неподаткові надходження. Помилково вважати, що політика неподаткових надходжень до бюджету відіграє винятково статичну роль у доходах бюджету [170, с. 57].

Неподаткові надходження становлять значний відсоток у доходах бюджету (20-30 %). Це пояснюється спробою держави вирішити фіскальні проблеми в умовах фінансової кризи не за рахунок збільшення податків, а за рахунок введення нових неподаткових зборів і платежів. В умовах стабільної економіки неподаткові надходження не мають великого значення й становлять, як правило, не більше 5 % доходів бюджету [171, с. 88].

Роль неподаткових надходжень у процесі формування доходів бюджету країн світу суттєво різниться. В країнах ЄС дані надходження складають у середньому 9,2–10,8 відсотка доходів бюджету, або 4,2–4,9 відсотка ВВП, у США – 3,8–6,5 відсотка бюджету, або 0,7–1,0 відсоток ВВП, у Китаї – третину державних доходів [172, с. 80].

В Україні до зведеного бюджету за 2016 рік податкових надходжень надійшло на суму 650 782 млн грн, неподаткових надходжень – на суму 125 392 млн грн, за 2017 рік податкових надходжень надійшло на суму 828 159 млн грн, а неподаткових – на суму 154 371 млн грн [173]. Тому, зважаючи на значну та постійно зростаючу частку неподаткових надходжень у структурі доходів зведеного бюджету України, а також на необхідність забезпечення виконання своїх функцій державою й органами місцевого самоврядування в умовах постійної нестачі бюджетних ресурсів, значення реалізації політики неподаткових платежів та їх використання в якості збалансування бюджету зростає [174, с. 122].

Являючи собою добровільні компенсаційні платежі, а також штрафи і пені, не пов'язані з податковим законодавством [175, с. 73], неподаткові платежі – це разові або постійні надходження до бюджету, які не мають прямого призначення формувати доходи бюджету [176, с. 338] та здебільшого

залежать від економічної ситуації; як наслідок, їх визначають відповідно до їхнього узгодження з головними показниками економічного розвитку країни [177, с. 450].

Водночас чинне як бюджетне, так і податкове законодавство проводять чітке нормативно-правове розмежування між податковими та неподатковими доходами бюджету залежно від форми платежу, а також методів і джерел їх акумулювання. Серед основних відмінностей виділимо такі:

1) для окремих неподаткових надходжень не встановлюються ставки, пільги, терміни сплати, інші елементи, які є обов'язковими атрибутами оподаткування;

2) порядок нарахування та зарахування на казначейські рахунки державного і місцевих бюджетів окремих неподаткових надходжень регламентується не БК України, а спеціальними нормативними документами органів державної влади та управління, рішеннями представницьких та управлінських місцевих органів;

3) низка неподаткових платежів не відповідає фіскальному критерію регулярності сплати [178, с. 180].

Відповідно до ст. 9 БК України неподатковими надходженнями визнаються:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності;
- 3) інші неподаткові надходження [106].

Неподаткові надходження відображають сукупність розподільчих відносин примусового, обов'язкового характеру, які виникають між державою та юридичними і фізичними особами з приводу формування централізованих фондів грошових коштів (державного і місцевих бюджетів) із застосуванням неподаткового механізму мобілізації платежів з метою подальшого їх використання для задоволення суспільних потреб.

Наступною складовою фіскальної політики є політика щодо доходів

бюджету від операцій з капіталом, яка являє собою цілеспрямовану діяльність держави в особі органів державної влади, що займаються реалізацією основного капіталу держави. Так, наприклад, до державного бюджету можуть надійти кошти від реалізації скарбів, які є пам'ятками історії та культури, майна, одержаного державою або територіальною громадою в порядку спадкування чи дарування, безхазяйного майна, знахідок, а також валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі, кошти від Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, кошти від відчуження майна, що перебуває в комунальній власності, кошти від реалізації державних запасів товарів (матеріальних цінностей державного резерву або розброньованих матеріальних цінностей мобілізаційного резерву), кошти від продажу землі і нематеріальних активів [171, с. 93; 179, с. 166].

У системі міжбюджетних відносин досить важлива роль відводиться трансфертній політиці держави. Трансфертна політика являє собою політику, в основі якої лежать розпорядження коштами, одержаних від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі. Бюджетною класифікацією передбачені трансферти, одержані з різних джерел, як внутрішніх, так і зовнішніх. Так, наприклад, це можуть бути кошти від органів державного управління, які надходять з інших бюджетів, дотації чи субвенції, або це можуть бути трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій, які включають: кошти, отримані від секретаріату ООН, НАТО, ЄС, ОБСЄ або іншої міжнародної організації за участь України в міжнародних операціях з підтримання миру і безпеки; гранти (дарунки), що надійшли до бюджетів усіх рівнів; надходження в рамках програм допомоги ЄС; надходження в рамках програм секторальної бюджетної підтримки ЄС; інша допомога, надана ЄС [171, с. 94; 179, с. 166].

Для досягнення стратегічних цілей держави однією з найважливіших складових державної політики України в цілому має бути соціальний захист населення. Тому у сучасних умовах поряд із бюджетною політикою зростає

значення політики фондів цільового призначення. Цільові фонди утворюються компетентними органами відповідно до нормативно-правових актів України, кошти яких формуються за рахунок доходів цільового призначення та використовуються на конкретні цілі, визначені законодавством [180, с. 91]. Збільшення кількості фондів й обсягу фінансових ресурсів, що акумулюється в них, пояснюється низкою причин. По-перше, в органів державної влади з'являються додаткові кошти для регулювання господарського життя і надання фінансової підтримки підприємництву, особливо в умовах нестабільної економіки. По-друге, ці фонди призначені для розв'язання нових завдань, які потребують особливої уваги від держави. По-третє, фонди цільового призначення можуть використовуватися як одне з джерел покриття бюджетного дефіциту [181, с. 376–377].

Склад цільових фондів державного бюджету періодично змінюється. На цей процес впливає низка факторів, а саме: загальнодержавна соціально-економічна та бюджетна політики держави; політичні інтереси органів влади та управління; політика уряду у відповідному періоді; залежність від інтересів міжнародних фінансово-кредитних організацій; темпи економічного зростання чи спаду виробництва у країні та інше [171, с. 94].

За критерієм відносин із державним бюджетом державні цільові фонди поділяються на бюджетні й позабюджетні. Бюджетні – це фонди, які входять до складу державного бюджету, фінансування видатків яких здійснюється за рахунок коштів державного бюджету. При цьому частина фондів фінансується за рахунок загального фонду, інша частина – за рахунок спеціального фонду. Забезпечення видатків бюджетних державних цільових фондів зі спеціального фонду, як правило, має основою цільове надходження доходів [181, с. 378; 182, с. 113].

До бюджетних фондів України належать:

1. Фонд для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення утворений у складі Державного бюджету України. Кошти Фонду зараховуються на окремий

рахунок Державного бюджету України. Кошти Фонду витрачаються виключно на фінансування заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, що передбачені законами України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" [183] і "Про правовий режим території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи" [184]. При цьому перелік видатків на здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, що фінансуються з Фонду у відповідному році, затверджується Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік [185].

2. Фонд України соціального захисту інвалідів – бюджет Фонду соціального захисту інвалідів формується за рахунок коштів державного бюджету, благодійних внесків, добровільних пожертвувань та інших надходжень [186].

3. Державний фонд охорони навколишнього середовища – є складовою частиною Державного бюджету України, його створено з метою фінансування природоохоронних заходів та заходів, пов'язаних з раціональним використанням і збереженням природних ресурсів. Фонд формується за рахунок частини коштів, що надійшли від сплати екологічного податку, та інших джерел, визначених законодавством. Кошти Фонду спрямовуються за бюджетними програмами відповідно до планів природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів і кошторисів, що затверджуються головними розпорядниками бюджетних коштів в установленому законодавством порядку. При цьому залишок коштів Фонду станом на 1 січня поточного року, а також понадпланові надходження до Фонду можуть спрямовуватися на фінансування природоохоронних та ресурсозберігаючих заходів, зокрема у вигляді субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам, за окремим рішенням КМ України [187].

4. Державний спеціалізований фонд фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних

організаціях – створений за рахунок державних зборів, які справляються із суб'єктів авіаційної діяльності для забезпечення реалізації основних напрямів державної політики у сфері авіаційної діяльності та використання повітряного простору України, утримання та забезпечення діяльності Державіаслужби України з метою виконання покладених на неї завдань та функцій, участі та представництва України у міжнародних авіаційних організаціях та інших заходах. Кошти Фонду зараховуються до державного бюджету. Кошти Фонду використовуються на провадження діяльності Державіаслужби України, участь та представництво України у міжнародних авіаційних організаціях, а саме: утримання Державіаслужби України; фінансування загальнодержавних програм у сфері цивільної авіації; фінансування витрат на членство, участь та забезпечення представництва України у міжнародних авіаційних організаціях, членом яких є Україна; забезпечення підписання міжнародних договорів України про повітряне сполучення та зовнішню діяльність, міжнародних угод з безпеки польотів та льотної придатності; фінансування витрат на проведення наукових досліджень; придбання та оновлення чинних в ЄС нормативних документів, які потребують введення в Україні, або для гармонізації законодавства України із законодавством ЄС; інші витрати у сфері авіаційної діяльності, передбачені законом [188].

5. Державний валютний фонд – формується КМ України за рахунок коштів Державного бюджету України у межах сум видатків, затверджених ВР України, шляхом купівлі валютних цінностей на міжбанківському валютному ринку України або за погодженням з Національним банком України на міжнародному валютному ринку та одержання кредитів у іноземній валюті в межах затвердженого ВР України ліміту зовнішнього державного боргу України, а також за рахунок інших надходжень, передбачених чинним законодавством [189].

6. Державний фонд сприяння молодіжному житловому будівництву – формується за рахунок бюджетних коштів, передбачених на підтримку житлового будівництва шляхом надання довгострокових кредитів; коштів, що

надходять від погашення кредиту і сплати відсотків за користування ним; коштів під іпотечне кредитування; власних коштів фізичних і юридичних осіб, коштів замовників, громадських організацій, кредитних спілок, банків, позабюджетних коштів; благодійних внесків юридичних і фізичних осіб; кредитів іноземних та вітчизняних юридичних осіб; коштів, передбачених на обслуговування кредитів; централізованих відрахувань регіональних управлінь Фонду; бюджетних коштів, передбачених на часткову компенсацію; небюджетних коштів, отриманих за надані послуги; коштів, що передані засновником до статутного капіталу Фонду; коштів, що надходять від погашення вимог за банківськими вкладками, доходів від провадження фінансово-господарської діяльності; інших надходжень, не заборонених законом [190].

Позабюджетні цільові фонди – це фонди, які не включаються до державного бюджету, мають самостійні джерела надходжень і здійснюють видатки незалежно від державного бюджету. Позабюджетні фонди знаходяться у державній власності та формуються за рахунок обов'язкових внесків і відрахувань юридичних та фізичних осіб, що призначені для забезпечення конституційних прав громадян на пенсійне забезпечення, соціальне страхування та охорону здоров'я, фонди фінансових ресурсів, які необхідні для фінансування провідних напрямів соціально-економічних завдань держави [191, с. 229]. Більшість існуючих сьогодні в Україні позабюджетних фондів є соціальними.

До позабюджетних державних цільових фондів відносяться:

1. Цільові страхові фонди – це фонди, які утворюються для здійснення керівництва та управління за визначеними законом видами загальнообов'язкового державного соціального страхування, провадить акумуляції страхових внесків, контролю за використанням коштів, забезпечення фінансування виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням та здійснення інших функцій згідно з затвердженими статутами. Кошти цільових страхових фондів не включаються до складу

Державного бюджету України. До цільових страхових фондів належать Пенсійний фонд України, що займається пенсійним страхуванням, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування України, що займається страхуванням страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, медичного страхування; страхування на випадок безробіття [192].

Так, відповідно до Закону України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" накопичувальний пенсійний фонд – цільовий позабюджетний фонд, який акумулює страхові внески застрахованих осіб, що обліковуються на накопичувальних пенсійних рахунках та інвестуються з метою отримання інвестиційного доходу на користь застрахованих осіб, пенсійні активи якого використовуються для оплати договорів страхування довічних пенсій або одноразових виплат застрахованим особам, а у випадках, передбачених законодавством, членам їхніх сімей чи спадкоємцям та на інші цілі, передбачені законодавством [193].

Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття створюється для управління страхуванням на випадок безробіття, акумуляції страхових внесків, контролю за використанням коштів, виплати забезпечення та надання соціальних послуг, здійснення інших функцій. Фонд є цільовим централізованим страховим фондом, некомерційною самоврядною організацією. Держава є гарантом забезпечення застрахованих осіб та надання їм відповідних соціальних послуг Фондом [194].

Фонд соціального страхування України створюється для здійснення керівництва та управління загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від нещасного випадку, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та медичним страхуванням, провадить акумуляцію страхових внесків, контроль за використанням коштів, забезпечує фінансування виплат за цими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування та здійснює інші функції згідно із затвердженим статутом. Кошти Фонду не

включаються до складу Державного бюджету України та використовуються тільки за цільовим призначенням [195].

2. Фонд стабілізації підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних, формується за рахунок коштів, одержаних від добровільних внесків суб'єктів господарювання, в тому числі іноземних, а також за рахунок коштів, які можуть бути передбачені на цю мету у державному бюджеті. Розпорядником коштів Фонду є КМ України [196].

3. Фонд гарантування вкладів фізичних осіб виконує спеціальні функції у сфері гарантування вкладів фізичних осіб та виведення неплатоспроможних банків з ринку і ліквідації банків у випадках, встановлених законодавством України. Кошти Фонду не включаються до Державного бюджету України, не підлягають вилученню і можуть використовуватися Фондом виключно для: виплати гарантованої суми відшкодування вкладникам коштів за вкладами відповідно до законодавства, покриття витрат, пов'язаних з виконанням покладених на Фонд функцій та повноважень, зокрема пов'язаних з процедурою виведення неплатоспроможного банку з ринку, у межах кошторису витрат Фонду, затвердженого адміністративною радою Фонду, погашення облігацій і виплата доходів за ними (сплата векселів), враховуючи витрати, пов'язані з їх розміщенням (видачею); покриття витрат, пов'язаних із залученими Фондом кредитами; забезпечення поточної діяльності Фонду, утримання його апарату, розвитку його матеріально-технічної бази в межах кошторису витрат, затвердженого адміністративною радою Фонду; надання фінансової підтримки приймаючому або перехідному банку; надання цільової позики банку для оплати витрат, пов'язаних із здійсненням діяльності банку, формування статутного капіталу перехідного банку, спеціалізованої установи; повернення гарантійних внесків, перерахованих учасниками відкритого конкурсу у випадках, передбачених законодавством [197].

Таким чином, до складу публічних фондів належать бюджетні та позабюджетні фонди коштів, які є важливими складовими фіскальної політики, адже представляють собою відокремлену сукупність грошових коштів, що

знаходяться у розпорядженні держави як особлива форма мобілізації, розподілу (перерозподілу) та використання публічних фінансів.

Аналізуючи чинну систему формування доходів державних фондів цільового спрямування, слід наголосити, що основними недоліками системи зборів на соціальні заходи є визначення джерел і розмірів фінансування за різними видами соціального страхування без урахування реальних показників економіки України, низька внутрішня функціональна ефективність системи соціального страхування, високий рівень тінізації економіки, що призводить до низького рівня охоплення системою. Вважаємо, реформування функціонування державних цільових фондів може створити підґрунтя для ефективної реалізації фіскальної політики в державі, адже саме цільові фонди відображають грошові відносини з розподілу і перерозподілу вартості суспільного продукту та частини національного багатства пов'язаних з формуванням та використанням державних коштів для фінансування суспільних потреб з визначених джерел, які мають цільові призначення [198, с. 163].

Наявні соціально-економічні та політичні умови, що склалися в нашій державі, здійснюють істотний вплив на політику у сфері бюджетних витрат. Державні витрати являють собою витрати, пов'язані з діяльністю держави, головною функцією яких є "соціально-економічне регулювання та забезпечення загальних умов життя суспільства" [93, с. 28].

Як показує власний досвід наукових досліджень, одним із ключових питань теорії й практики державного правового регулювання фіскальної політики є вибір оптимального рівня державних видатків. Адже до факторів, які визначають рівень державних видатків, за нашим переконанням, належать: рівень багатства чи бідності країни; трансфертна політика; процедури прийняття бюджетних рішень; ступінь суспільного блага, тобто сукупність наявних витрат, які необхідно фінансувати з бюджету [199, с. 111].

Основне завдання політики у сфері бюджетних витрат полягає в задоволенні необхідних потреб суспільства у соціально-економічній сфері. Політика державних витрат включає в себе політику видатків бюджету,

політику надання кредитів з бюджету, політику погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, політику придбання цінних паперів. Різноманітність конкретних видів бюджетних витрат зумовлюється багатьма факторами. Це, зокрема: природою і функціями держави; рівнем соціально-економічного розвитку суспільства; розгалуженістю зв'язків бюджету з реальним сектором економіки; рівнем розвитку економічних відносин; форми надання бюджетних коштів тощо. Поєднання усіх факторів безпосередньо впливає на формування такої системи видатків бюджету, яка більшою мірою відповідає завданням соціально-економічного розвитку суспільства [171, с. 101].

Усю сукупність державних видатків Л. К. Воронова поділяла на чотири категорії:

- споживання в державному секторі, яке може бути пов'язане з національною обороною, утриманням транспортної системи, освітою, наукою, енергетикою, охороною здоров'я, житловим будівництвом тощо;

- соціальні трансферти, які охоплюють собою допомогу непрацевдатним, пенсіонерам, безробітним, малозабезпеченим тощо;

- проценти з державного боргу, що являють собою процентні платежі, пов'язані з позичками (боргом) держави у зв'язку з перевищенням у попередньому періоді витрат над надходженнями;

- державні інвестиції як кошти, що направляються на створення або збільшення капіталу державних об'єктів інвестування в різних областях її діяльності [90, с. 228].

Відповідно до ст. 82 БК України видатки бюджетів поділяються на:

- 1) видатки на забезпечення конституційного ладу, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші, передбачені БК України, які не можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню;

- 2) видатки, які визначаються функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому

самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

3) видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України [106].

Наказом Мінфін України від 14.01.2011 № 11 "Про бюджетну класифікацію" [72] затверджено класифікацію видатків бюджету. Класифікація видатків бюджету здійснюється за трьома напрямками: функціональна класифікація видатків, економічна класифікація видатків бюджету та відомча класифікація видатків бюджету. Функціональна класифікація видатків побудована згідно з основними функціями держави.

Відповідно до ст. 87 БК України до видатків, що здійснюються з Державного бюджету України, належать видатки на:

1) державне управління: законодавчу владу; виконавчу владу; Президента України та судову владу;

2) міжнародну діяльність; фундаментальні та прикладні дослідження і сприяння науково-технічному прогресу державного значення, міжнародні наукові та інформаційні зв'язки державного значення, оплату послуг з підготовки наукових кадрів у наукових установах на умовах державного замовлення;

3) національну оборону (крім заходів та робіт з мобілізаційної підготовки місцевого значення) та забезпечення функціонування установ та закладів Збройних сил України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань, правоохоронних органів, органів цивільного захисту, які перебувають у державній власності;

4) правоохоронну діяльність, забезпечення безпеки держави та цивільний захист населення і територій;

5) освіту, охорону здоров'я, соціальний захист та соціальне забезпечення;

6) культуру і мистецтво, фізичну культуру і спорт;

7) державні програми підтримки регіонального розвитку та пріоритетних галузей економіки, програми реставрації пам'яток архітектури, спорудження (створення) пам'ятників і монументів державного значення, державні програми розвитку транспорту, дорожнього господарства, зв'язку, телекомунікацій та інформатики, державні інвестиційні проекти, державні програми з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, запобігання виникненню та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха;

8) створення та поповнення державних запасів і резервів;

9) обслуговування державного боргу;

10) проведення виборів у випадках, передбачених законом, та всеукраїнських референдумів;

11) виплати за державними деривативами;

12) державне фінансове забезпечення політичних партій у формах, визначених законом;

13) інші програми, які мають виключно державне значення [106].

Економічна класифікація видатків бюджету включає в себе поточні видатки, оплату праці і нарахування на заробітну плату, використання товарів та послуг, обслуговування внутрішніх та зовнішніх боргових зобов'язань, поточні трансферти, субсидії та поточні трансферти підприємствам, соціальне забезпечення (виплати пенсій та допомог, стипендій та інших виплат населенню), капітальні видатки, капітальні трансферти, нерозділені трансферти. І відомча класифікація видатків містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів за Державним бюджетом України, які визначаються відповідно до БК України та затверджуються законом про державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень [106].

Сьогодні на формування видатків бюджету в Україні у сучасних умовах впливають такі фактори, як:

1) економічна криза, яка сприяє зростанню видатків на соціальний захист населення, фінансову підтримку державного сектора від банкрутства та

інше;

2) зростання монетизованого державного боргу, який визначає зростання видатків на покриття державного боргу, виштовк інвестицій зі сфери виробництва;

3) зростання немонетизованого державного боргу тягне за собою виділення коштів на покриття заборгованості, яка склалася у попередні роки із заробітної плати робітників бюджетних установ, стипендій та інших соціальних виплат;

4) дефіцит бюджетів усіх рівнів;

5) залучення зовнішніх ресурсів для покриття бюджетного дефіциту, що призводить до зростання платежів за відсотками у державних цінних паперах [200].

Наявність значного рівня внутрішнього та зовнішнього боргу, низька середня заробітна плата громадян, збільшення рівня безробіття, високі ціни на продовольчі товари, підвищення тарифів на послуги житлово-комунального господарства, висока плата за навчання у вищих навчальних закладах, недоступність і низька якість медичного обслуговування та ін. зумовлюють необхідність удосконалити управління витратами бюджету [201, с. 84]. Соціально-економічна криза призвела до того, що Україна постійно змушена протистояти збіднінню додатковими заходами у сфері соціального захисту. Заробітна плата, пенсії, соціальні допомоги неблизили населення України до мінімального рівня добробуту, тому держава змушена запроваджувати нові програми для створення належних умов для існування своїх громадян, серед яких програма житлових субсидій, програма соціальної допомоги малозабезпеченим. Актуальності набуває вдосконалення планування і прогнозування видатків бюджету, виконання видаткової частини бюджету, контролю за цільовим спрямуванням використанням бюджетних коштів; розподіл видатків бюджету; формування і виконання бюджетних програм та оцінювання їх результатів, що забезпечить орієнтацію не тільки на обсяги наданих видатків, а й на ефективність їх використання, використання державних видатків на стратегічно важливі сфери суспільного життя та

скорочення непродуктивних витатків бюджету [201, с. 87].

Таким чином, елементами фіскальної політики є різновиди політик, що регулюють державні доходи та державні видатки. Однією з найгостріших проблем фіскальної політики є фінансове наповнення бюджету та оптимізація витрат. На жаль, основними індикаторами фіскальної вразливості держави справедливо визнано розмір дефіциту і боргу, оскільки їх зростання ускладнює можливості уряду щодо подолання ризиків. Інші індикатори стосуються гнучкості впорядкування доходів і витрат бюджету. Зокрема, низькі податкові ставки сприяють гнучкості фіскальної політики щодо їх підвищення за несприятливих умов. Стосовно ж витрат, основним індикатором є частка незмінних витрат, оскільки чим вони є вищими, тим менш гнучкою є фіскальна політика держави. Загальний вплив фіскальної політики на економіку здійснюється через державний бюджет як важливий інструмент реалізації економічної політики [202, с. 23-32].

Вдосконалення фіскальної політики повинно створити умови для розвитку та підтримки економіки України, фіскальні умови для легалізації доходів та забезпечити зменшення масштабів ухилення від сплати податків, підвищити інноваційну та інвестиційну діяльність, забезпечити стабільність фінансового сектору економіки.

Окремі особливості фіскальної політики дозволяють стверджувати, що продумані складові всіх політик, що входять до фіскальної політики, можуть досить ефективно виконувати функції стабілізації державної політики в цілому.

Висновки до розділу 2

Аналізуючи постійні проблеми недостатності чи відсутності коштів у державному бюджеті, автор дійшов висновку, що фіскальну функцію держави слід розглядати крізь призму дослідження державної фіскальної політики, що

покликана забезпечити існування стабільної економічної системи з використанням таких основних інструментів, як доходи та витрати державного бюджету.

Здійснено аналіз взаємопов'язаних правових категорій "державна політика", "фіскальна політика", "фінанси". Встановлено, що фінанси, як економіко-правова категорія, відіграють пріоритетну роль у реалізації фіскальної політики держави. Основна функція фінансів у процесі реалізації такої політики полягає у забезпеченні перерозподілу валового внутрішнього продукту для забезпечення всіх суб'єктів суспільних відносин фінансовими ресурсами. Зазначено, що такі економіко-правові відносини регулюються в державі визначеними в нормативно-правових актах комплексними правовими нормами конституційного, адміністративного, фінансового та інших галузей права.

Аналіз встановлення та розвиток фіскальної політики в Україні дав можливість автору виділити характерні риси, завдання фіскальної політики в нашій державі в різні періоди та зазначити основні недоліки, що впливали на формування та розвиток фіскальної політики в Україні.

Автором проаналізовано нормативно-правові акти, які тією чи іншою мірою регулюють здійснення сучасної фіскальної політики в Україні. Зазначено, що одним з найголовніших недоліків сучасної фіскальної політики в Україні є наявність величезного масиву нормативно-правових актів, норми яких не завжди чітко та повністю регламентують правила поведінки, що створює складність у практичному застосуванні та породжує появу нових нормативно-правових актів або внесення змін чи доповнень до чинних. Вважаємо, що розробка та впровадження ефективного податкового законодавства, дієвих механізмів формування доходів бюджету та витрачання державних коштів має бути в основі формування фіскальної політики в Україні.

Здійснений теоретико-правовий аналіз показав, що на правове регулювання формування доходів і витрат бюджетної системи нашої держави

впливають об'єктивні (стан економіки) і суб'єктивні (зовнішня і внутрішня політика, правове забезпечення, державна фінансова підтримка) фактори державної політики у цілому та її складової – фіскальної політики.

Розглянувши взаємозв'язок правових категорій "фінанси", "державна політика", "фіскальна політика", запропоновано під поняттям "державна фіскальна політика" розуміти цілеспрямовану діяльність держави у сфері регулювання доходів і видатків державного бюджету, що включає в себе податкову політику, бюджетну політику, політику щодо неподаткових надходжень до бюджету, політики щодо доходів бюджету від операцій з капіталом, трансферну політику, політику щодо цільових фондів та політику щодо видатків державного бюджету.

Зазначено, що фіскальна політика є важливим інструментом управління економікою через її здатність впливати на стабілізацію економічного зростання, уникнення економічних криз, на загальний обсяг виробництва, підвищення або зниження попиту на товари і послуги, підвищення або зниження цін на споживчому ринку. Фіскальна політика служить для забезпечення фінансовими ресурсами зростання економіки, удосконалення її структури, створення належних умов для розвитку підприємницької діяльності в суб'єктів господарювання.

Становлячи собою заходи держави щодо регулювання доходів і витрат, фіскальна політика неповною мірою реалізує свій потенціал. Звернуто увагу на те, що основним завданням реалізації державної фіскальної політики є акумуляція коштів у власність держави, формування державного та місцевих бюджетів, спеціальних фондів, а також створення можливостей для існування самої держави.

Запропоновано виділити два види фіскальної політики: жорстку і гнучку. В основі поділу на такі види лежить два основних критерії, які беруться до уваги при розробці нормативно-правових актів: скорочення або збільшення державних витрат та зменшення або збільшення оподаткування. Йдеться про жорстку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде

спрямована на скорочення державних витрат і збільшення оподаткування. Саме збільшення оподаткування, посилення податного тягаря зменшить витрати споживачів. Це, у свою чергу, спричинить покращення дефіциту державного бюджету. І, навпаки, йдеться про гнучку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде спрямована на збільшення державних витрат і зменшення оподаткування. Зниження податків збільшить витрати споживачів, оскільки вони матимуть більший дохід, однак це погіршить дефіцит державного бюджету і для держави потрібно буде збільшити позики. Існування жорсткої чи гнучкої фіскальної політики в державі пов'язане саме з правовим регулюванням державних доходів та державних витрат.

Виділено та проаналізовано основні елементи фіскальної політики, від узгодженості яких залежить ефективність фіскальної політики в цілому. До таких основних структурних елементів фіскальної політики належать: політика державних доходів і політика державних витрат.

РОЗДІЛ 3

НОРМОТВОРЕННЯ У СФЕРІ ПОДАТКІВ

3.1. Реалізація нормотворчої функції у податкових правовідносинах

Уся діяльність держави пов'язана з фінансами – чим більше розвивається держава, тим більше потрібно їй коштів. Будучи основною складовою ринкової економіки, фінанси безпосередньо пов'язані з функціонуванням суспільних економічних відносин у процесі акумуляції, перерозподілу та використання централізованих та децентралізованих грошових фондів [75, с. 8]. Досвід останніх років показав, що в Україні спостерігається недостатність державних ресурсів для фінансування основних завдань держави, а через порушення фінансової дисципліни виявлено значні втрати фінансових ресурсів. Саме податкові надходження формують фінансові ресурси, необхідні для розвитку держави, що забезпечують виконання завдань та функцій держави і відображають стан національної економіки.

Протягом останніх років Україна намагається наблизитися до європейських стандартів у різних сферах життєдіяльності держави і суспільства. Суперечливий розвиток економічних та політичних відносин в Україні, недосконалість ПК України, наявність низки соціальних процесів, що відбуваються в нашій державі, зумовлюють динамічний та суперечливий розвиток податкових правовідносин.

Одним з важливих аспектів державної політики України щодо вступу до ЄС є адаптація законодавства України до законодавства ЄС [203, с. 5]. Одними з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України, є сфера оподаткування та сфера митної справи [204]. Саме адаптація є важливим чинником реформування правової системи України, зумовлює нагальну потребу здійснення нормотворчої діяльності органів державної влади на реалізацію першочергових завдань реформування правової системи України в

цілому, так і у податкових відносинах.

Нормотворчість органів державної виконавчої влади посідає важливе місце в правовому регулюванні податкових правовідносин і являє собою досить широку сферу органів державної виконавчої влади щодо створення, вдосконалення, зміни та скасування норм права, закріплення їх у відомчих актах.

Відсутність ґрунтовних спеціалізованих досліджень відомчої нормотворчості органів виконавчої влади у податкових правовідносинах негативно позначається на практичній діяльності та на якості прийнятих ними нормативно-правових актів, потребує вжиття додаткових заходів щодо поліпшення такої діяльності.

Створення правових норм, що регулюють та впорядковують різноманітні сфери суспільних відносин, забезпечення нормального функціонування громадянського суспільства, забезпечення правопорядку і стабільності є основними завданнями органів державної влади.

Відповідно до Конституції України виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [38], і уже на підставі законів України приймаються підзаконні нормативно-правові акти.

Досліджуючи сутність нормотворення, С. Алексєєв зазначає, що нормотворча діяльність – це державно-владна діяльність, яка полягає у "творенні права", у зведенні панівної волі у закон, що полягає у тому, щоб ввести у правову систему нові норми, змінити або скасувати старі [205, с. 310], при цьому це є заключним етапом правоутворення, на якому відбувається "творення права", тому нормотворчість охоплює всі форми та способи формування права [206, с. 5].

У свою чергу, Ю.М. Перерва вважає, що нормотворчість – це провідний, творчий напрям діяльності держави, що включає в себе комплексну, юридично неформалізовану оцінку правових потреб суспільства і подальше створення правових актів уповноваженими суб'єктами в рамках організаційно оформлених процедур, які охоплюють підготовку, прийняття й оприлюднення

цих актів [207, с. 191].

Таким чином, являючи собою правову форму діяльності держави за участю громадянського суспільства щодо встановлення, зміни, відміни юридичних норм, нормотворчість виражається у формуванні, систематизації, прийнятті та оприлюдненні нормативно-правових актів.

В цілому нормотворчий процес в Україні є недостатньо врегульованим, також спостерігається істотне відставання від стандартів, які діють у ЄС [208, с. 5].

Нормотворча діяльність у сфері податкових відносин можна розглядати як певну реакцію держави в особі органів державної влади на ті суспільні відносини, які потребують відповідного правового регулювання у сфері оподаткування та державної митної справи. Передумовою до створення нормативно-правового акта є суспільно значуща проблема, невирішене питання, яке має значення для багатьох людей, а також для держави в цілому.

Сьогодні відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, врегульовано ПК України [137].

Утім, якою б досконалою не була законодавча база, створення підзаконних нормативно-правових актів надає можливість оперативно вирішити окремі проблеми, що виникають під час виконання законів, охопити всі сторони суспільних відносин і швидко інформувати адресатів виконання, оперативно організувати їх виконання та отримання певних результатів. Тому не дивно, що сьогодні спостерігається наявність величезного масиву підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють питання у сфері оподаткування. При цьому створення величезної кількості відомчих актів є показником двох негативних явищ: невисокої якості ухвалених законів та надмірного нормативного регулювання відносин у сфері оподаткування.

Суб'єкти нормотворчості у податкових правовідносинах здійснюють свої нормотворчі функції шляхом безпосереднього видання відомчих підзаконних актів, санкціонування актів структурних підрозділів шляхом видання наказів, видання спільних актів з іншими органами державної

виконавчої влади. Відповідно до чинного законодавства нормотворчість у сфері податкових відносин здійснює ряд органів державної виконавчої влади.

У ст. 1 Закону України "Про центральні органи виконавчої влади" зазначено, що міністерства забезпечують формування та реалізують державну політику в одній чи декількох сферах, інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації державної політики [209]. Так, саме Мінфін України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади із забезпечення реалізації єдиної державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики, політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, випуску та проведення лотерей, розроблення та виробництва голографічних захисних елементів [210]. А ДФС України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМ України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [211; 212, с. 45-50].

Відповідно до п. 3 Постанови КМ України від 21.05.2014 № 236 "Про ДФС України" основними завданнями ДФС України є:

- 1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю

здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної податкової політики; державної політики у сфері державної митної справи; державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [211].

Аналізуючи завдання, які покладені на ДФС України, можна виділити основні завдання, що стосуються нормотворчої діяльності:

1) узагальнення практики застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС України, розроблення пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подання їх Міністру фінансів України;

2) розроблення проектів законів України, актів Президента України, КМ України, наказів Мінфіну України з питань, що належать до сфери діяльності ДФС України;

3) розроблення форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та

інших документів [211].

Підсумовуючи вищесказане, можна дійти висновку, що завданням ДФС України у сфері нормотворчої діяльності є своєчасне, точне й адекватне правове реагування проблемного питання, обрання такого варіанту регулювання, яке б найбільш відповідало інтересам суспільства. Таке правове регулювання має відбуватися шляхом створення нових норм та зміни або скасування вже існуючих.

В цілому нормотворча діяльність ДФС України зводиться до видання наказів та розпорядження ДФС України, які є рішення організаційно-розпорядчого характеру. Такі накази і розпорядження за своїм змістом є з основних питань діяльності ДФС України, адміністративно-господарських, фінансових або кадрових питань [212, с. 45-50].

У першу чергу, слід зазначити, що метою нормотворчої діяльності ДФС України є не лише прийняття акта (набрання ним чинності), але і його реалізація, тобто досягнення певного результату, поставленої мети, на що і спрямовано нормотворчу діяльність.

Говорячи про нормотворчу діяльність ДФС України, слід виділити два самостійні етапи такої діяльності: процес прийняття та процес реалізації акта.

Процес прийняття акта починається з моменту належного оформлення нормотворчої пропозиції та завершується набранням актом чинності. Дана стадія процесу включає в себе підготовку та реєстрацію нормативного акта. Перед прийняттям акта завжди відбувається моніторинг, тобто здійснюється збір, вивчення та аналіз аналітичних, статистичних та інших матеріалів, які стосуються даного питання. Результатом проведення такого моніторингу є створення проекту акта. Після розробки тексту проекту відбувається оцінка доцільності створення, обґрунтованості та відповідності документа законодавством шляхом погодження проекту документа. Погодження може здійснюватися посадовими особами ДФС України, які відповідно до компетенції вирішують питання, порушені у проекті документа. Зауваження і пропозиції до проекту документа викладаються на окремому аркуші, про що на

проекті робиться відповідна відмітка. Проекти розпорядчих документів, що надаються для підписання Голові ДФС України, візуються його заступниками відповідно до розподілу функціональних обов'язків [213].

Процес реалізації акта починається з моменту набрання актом чинності та завершується припиненням його дії (скасуванням, втратою чинності, зняттям акта з контролю).

В даному випадку важливим залишається визначення, чи підлягає такий нормативно-правовий акт державній реєстрації. Державна реєстрація нормативно-правових актів міністерств, інших органів виконавчої влади, які виступають суб'єктами нормотворення, здійснюється відповідно до Указу Президента України від 3 жовтня 1992 року "Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади" [214] та Постанови КМ України від 28.12.1992 № 731 "Про затвердження Положення про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади" [215].

Державній реєстрації підлягають нормативно-правові акти будь-якого виду (постанови, накази, інструкції тощо), якщо в них є одна або більше норм, що:

1) зачіпають соціально-економічні, політичні, особисті та інші права, свободи й законні інтереси громадян, проголошені й гарантовані Конституцією та законами України, Конвенцією про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року і протоколами до неї, міжнародними договорами України, згоду на обов'язковість яких надано ВР України, а також з урахуванням зобов'язань України у сфері європейської інтеграції та права ЄС (*acquis* ЄС), практики Європейського суду з прав людини, встановлюють новий або змінюють, доповнюють чи скасовують організаційно-правовий механізм їх реалізації;

2) мають міжвідомчий характер, тобто є обов'язковими для інших міністерств, органів виконавчої влади, а також органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, що не входять до сфери

управління органу, який видав нормативно-правовий акт [215].

На державну реєстрацію не подаються акти:

- 1) персонального характеру (про склад комісій, призначення на посаду і звільнення з неї, заохочення працівників тощо);
- 2) дія яких вичерпується одноразовим застосуванням, крім актів про затвердження положень, інструкцій та інших, що містять правові норми;
- 3) оперативно-розпорядчого характеру (разові доручення);
- 4) якими доводяться до відома підприємств, установ і організацій рішення вищестоящих органів;
- 5) спрямовані на організацію виконання рішень вищестоящих органів і власних рішень міністерств, інших органів виконавчої влади, що не мають нових правових норм;
- 6) рекомендаційного, роз'яснювального та інформаційного характеру (методичні рекомендації, роз'яснення, у тому числі податкові, тощо), нормативно-технічні документи (національні та регіональні стандарти, технічні умови, будівельні норми і правила, тарифно-кваліфікаційні довідники, кодекси ustalеної практики, форми звітності, у тому числі щодо державних статистичних спостережень, адміністративних даних та інші) [215].

ДФС та Мінфін України та в цілому КМ України, що видають нормативно-правові акти, які регулюють податкові правовідносини, при розробці нормативно-правових актів повинні враховувати відповідні директиви ЄС та міжнародні стандарти із відповідних питань. В цілому варто зазначити, що значна кількість нормативно-правових актів з питань оподаткування прийнята відповідно до міжнародних угод.

Однак сьогодні в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування існує багато інших проблем, серед яких:

- 1) прийняття нормативно-правових актів ДФС України часто здійснюється за відсутності продуманого, системного, науково обґрунтованого підходу до їх розробки;
- 2) нормативно-правові акти ДФС України часто носять вибіркової і

непослідовний характер;

3) відсутні координація роботи з перегляду нормативно-правових актів структурними підрозділами та надання необхідної допомоги з нормотворення;

4) не враховується досвід практичних працівників, які використовують нормативно-правові акти в своїй повсякденній діяльності;

5) окремі нормативно-правові акти носять формальний характер [212, с. 47-48].

У структурі ДФС України діє Департамент методологічної роботи з питань оподаткування, основними завданнями якого є:

1) забезпечення організації та координації нормотворчої роботи структурних підрозділів ДФС України з питань оподаткування;

2) підготовка пропозицій щодо удосконалення законодавчих актів, актів Президента України, КМ України та розробка проектів законів України, актів Президента України, КМ України щодо податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, акцизного податку, трансфертного ціноутворення;

3) підготовка пропозицій щодо удосконалення нормативно-правових актів міністерств, розробка проектів наказів Мінфіну України щодо затвердження порядків, інструкцій, положень, форм розрахунків, звітів, декларацій, інших документів з питань, що належать до компетенції ДФС України, та проектів наказів ДФС України щодо податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку, трансфертного ціноутворення;

4) координація роботи структурних підрозділів ДФС України щодо взаємодії ДФС з органами державної влади;

5) координація роботи структурних підрозділів ДФС України щодо адаптації нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції ДФС України до законодавства ЄС;

6) координація роботи структурних підрозділів ДФС України щодо реалізації державної регуляторної політики;

7) надання податкових консультацій з питань оподаткування податком на прибуток підприємств, ПДВ, акцизним податком, трансфертного

ціноутворення;

8) розгляд та надання в межах компетенції відповідей на звернення та запити народних депутатів України [216].

Незважаючи на існування департаменту, що виконує функції, пов'язані з нормотворчою і роз'яснювальною роботою, на практиці саме цей департамент сприяє збільшенню тиску на бізнес через підготовку відповідних фіскальних ініціатив та нормативних документів фіскального характеру [217, с. 54].

У практичній діяльності органів ДФС України трапляються випадки, коли посадові особи не виконують вимог ч. 2 ст. 19 Конституції України, яка вимагає, щоб суб'єкти владних повноважень діяли лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [38], а навпаки, керуються внутрішніми організаційно-розпорядчими документами обмеженого доступу, перевищуючи свої владні повноваження. Наприклад, свого часу органи ДФС направляли листи до суб'єктів господарювання з повідомленням про необхідність термінового укладення додаткової угоди до договору про визнання електронних документів з метою вдосконалення інформаційного обміну під час подання платниками податків податкової звітності в електронній формі із використанням електронного цифрового підпису та механізму здійснення електронного документообігу. Іншим прикладом може слугувати побудова в програмному забезпеченні системи електронного адміністрування ПДВ певних алгоритмів, які не передбачені ПК України.

Тому вважаємо, що необхідно вжити заходів щодо вдосконалення відомчих нормативно-правових актів, що має на меті усунення корупціогенних факторів і, як наслідок, мінімізацію ймовірності вчинення посадовими особами органів ДФС України корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень, забезпечення публічності процесу підготовки проектів нормативно-правових та забезпечення його громадського контролю.

Однак нормотворча діяльність ДФС України не зводиться лише до видання нормативно-правових актів відомства. Так, у 2017 року ДФС України

здійснювалася робота щодо підготовки 36 проектів законів України, серед яких: 11 зареєстровано у ВР України, 25 знаходяться на розгляді КМ України, Мінфін України, інших центральних органів виконавчої влади або доопрацьовуються в ДФС України [218].

ДФС України відіграє важливу роль у процесі нормотворчої діяльності у податкових відносинах і взаємодіє в процесі нормотворчості з іншими центральними органами виконавчої влади. Однак сьогодні необхідно вдосконалювати чинний ПК України з метою відходу від системи виконання індикативних показників з надходження до бюджету в напрямку створення сервісної служби з детальним описом всіх процедур.

Основним пріоритетом сьогодні є проведення податкової реформи, суть якої полягає у: переході від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшенні кількості податків, їх розміру та спрощенні порядку розрахунку і сплати; впровадженні електронних сервісів для платників податків; зменшенні податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконаленні законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб [81; 212, с. 45-50].

Без запровадження змін у діяльності органів ДФС України, без збільшення рівня довіри та зростання соціальної відповідальності, без легалізації доходів суб'єктів господарювання, без посилення відповідальності за корупційні правопорушення будь-які зусилля у сфері реформування ДФС України, вдосконалення системи взаємовідносин між контролюючими

органами та платниками податків не призведуть до досягнення бажаного результату, а найкращі законодавчі ініціативи у сфері оподаткування перетворюються на неефективні норми.

3.2. Застосування податкових норм як специфічна форма їх реалізації

Соціальним призначенням будь-якої галузі права є втілення норм у суспільні відносини, висвітлення для особи позиції держави про дозволу та необхідну модель правомірної поведінки, надання інформації про правові орієнтири, правові ідеї, що перетворюються на переконання та погляди, якими потім керуються в повсякденній діяльності, дотримуються, використовують і виконують [219, с. 13-18].

Найважливішою передумовою додержання та зміцнення правопорядку є своєчасна і точна реалізація правових норм. Реальне, практичне перетворення у життя формально-визначених правових приписів через правомірну поведінку суб'єктів права є важливим у зв'язку зі стрімкими правовими реформами, що відбуваються в Україні і пов'язані з оновленням чинного законодавства [220, с. 7]. Саме реалізацію норм права можна визначити як зумовлену правовими приписами правомірну поведінку учасників суспільних відносин [2, с. 405], адже через реалізацію правових норм досягається результат, зміст якого був закладений законодавцем при виданні норм права [221, с. 210].

Дотримання, виконання і використання як форми безпосередньої реалізації правових норм у фактичних діях суб'єктів права мають місце остільки, оскільки у конкретних життєвих ситуаціях не вимагається державне втручання для забезпечення чи організації здійснення права. Однак трапляються випадки, коли неможливо досягнути повного втілення у життя правових приписів без втручання у цей процес компетентних органів, тобто без застосування правових норм, яке полягає у вирішенні даними органами

конкретних справ і винесенні відповідних рішень [222, с. 73]. Саме застосування норм права має додатковий, допоміжний характер у загальному механізмі реалізації норм права [2, с. 411].

У вітчизняній юридичній літературі початку ХХ століття поняття "правозастосування" не досліджувалось як одна з форм реалізації, а терміни "реалізація права", "здійснення права", "правозастосування", "використання", "виконання" розглядалися як синоніми, тому і класифікація форм правореалізації не розглядалася. Однак з часом термін "застосування права" стає загальноживим, і згодом широкого використання набуває правова категорія "правозастосовна діяльність" [223, с. 15-16].

У цілому сьогодні в юридичній літературі поняття "застосування норм" зводиться до правової форми діяльності уповноважених на те органів держави і посадових осіб у реалізації приписів норм права щодо конкретних життєвих випадків шляхом винесення індивідуально-конкретних рішень [2, с. 408]. Такі державні органи використовують свої владні повноваження та видають акти індивідуального значення на основі норм права, вирішуючи тим самим життєві ситуації [224, с. 586]. Крім того, являючи собою владну, організуючу діяльність компетентних органів, застосування норм права має на меті сприяння адресатам правових норм у реалізації належних їм права і обов'язків, а також контроль за даним процесом [225, с. 425].

Аналізуючи поняття "застосування норм права", слід зазначити, що багато вчених оцінюють дане поняття з позиції діяльності компетентних органів, вказуючи на результат або підсумок такої діяльності, які спричиняють виникнення, зміну чи припинення у конкретних осіб відповідних прав чи обов'язків або ж застосування санкцій. Погоджуючись з позицією, не варто обмежувати зміст правозастосування лише операцією з приводу прийняття індивідуальних приписів. Призначення застосування права є значно вагомим та суттєвішим явищем правової дійсності, метою якого є забезпечення дії права за будь-яких обставин або створення необхідних умов для реалізації права, коли забезпечення його дієвості без посередництва держави неможливе [219,

с. 13-18].

За таких обставин вважаємо досить вдалою наукову позицію щодо розуміння терміна "застосування норм права" як багатостадійного процесу, спрямованого на реалізацію норм права і здійснюваного у спеціально встановлених формах державно-владної, творчо-організуючої діяльності державних органів і уповноважених державою інших суб'єктів з метою вирішення конкретної справи шляхом видання індивідуальних правових приписів (правозастосовчих актів) [226, с. 212-213; 219, с.13-18].

Правозастосування – це основний компонент у механізмі правореалізації, здійснювана у процедурно-процесуальному порядку владна-організуюча діяльність компетентних державних органів і посадових осіб, яка полягає в індивідуалізації правових норм стосовно конкретних суб'єктів і конкретних життєвих випадків в акті застосування норм права, тобто у ході якої відбувається індивідуально-правове регулювання в результаті винесення індивідуально-конкретних правових приписів [222, с. 69; 227, с.14]. При цьому правозастосовчу діяльність розглядають як цілісну систему дій з реалізації права, здійснювану особливим колом суб'єктів (органів та посадових осіб), наділених державно-владними повноваженнями, яка відбувається у певних процесуально-процедурних формах [220, с. 15].

Реалізація норм ПК України – це процес правового регулювання суспільних відносин, які виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування. Така реалізація може бути досягнута лише в тому випадку, коли норми права будуть реалізовуватися на практиці та здійснювати реальний вплив на відповідні суспільні відносини. Саме в такому контексті податкові норми для своєї реалізації вимагають правозастосувальної діяльності державних органів та посадових осіб [219, с. 13-18].

Податковим кодексом України врегульовано відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів,

повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [137]. Однак ефективність правового регулювання податкових відносин залежить від реалізації норм, від реальних результатів регулювання податкових процедур, а також співвідношення мети правового регулювання і реальних результатів. Функціонування правової системи будь-якої держави залежить як від механізму правового регулювання, так і механізму правозастосовчої діяльності.

Застосування податкових норм займає особливе місце в механізмі правового регулювання суспільних відносин у цілому, так і у сфері оподаткування. Перш за все, це пов'язане з тим, що податкова система впливає на всі економічні явища та процеси в державі, а податки є фінансовим підґрунтям існування держави. Держава не може існувати без стабільних надходжень. Норми ПК України регулюють суспільні відносини у сфері, що виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування, передбачають права та права учасників суспільних відносин, а також засоби забезпечення даних прав та обов'язків, встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства [137]. Такий процес регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування за допомогою норм права має всеохоплюючий характер, чим реалізується принцип рівності всіх перед законом та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та забезпечується однаковий підхід до всіх платників податків.

Застосування норм податкового права є особливою формою реалізації права, що має свої специфічні риси та особливості. Така діяльність має додатковий допоміжний характер у загальному механізмі реалізації норм права. Правозастосовна практика, вітчизняний та зарубіжний досвід законодавчого урегулювання та нормування суспільних відносин у податковій сфері демонструють складність, неможливість і недоцільність нормативно-правової регламентації всього різноманіття відносин, що виникають при справлянні податків, зборів, загальнообов'язкових платежів [228, с. 15; 219,

с.13-18].

Важливість застосування податкових норм виявляється в забезпеченості гнучкості суспільних відносин та оперативності вирішення певних проблем завдяки індивідуальному підходу до регулювання податкових відносин, урахування конкретної ситуації, усунення певних перешкод, при цьому з юридичним закріпленням результатів поведінки учасників суспільних відносин. Звідси витікає, що застосування податкових норм полягає в слідуванні загальнообов'язковим приписам, але з урахуванням різноманітних фактів, умов, потреб платників податків у вирішенні індивідуальних питань.

Як наслідок такої діяльності, застосування податкових норм сприяє розвитку податкових правовідносин відповідно з об'єктивними закономірностями, усуванню перешкод, які виникають на шляху дії законів та здійсненню практичної управлінської діяльності у податкових правовідносинах.

Слід також зауважити, що застосування податкових норм, як і застосування норм у цілому, не варто визначати через його призначення. Варто також враховувати, що це є багатоаспектною практичною діяльністю, яку не треба обмежувати лише прийняттям рішень, оскільки останнє є тільки кінцевим результатом, при цьому застосування норм – це безпосередньо процес реалізації права та обов'язків, це певні способи та чинники, через які право впливає на поведінку людей.

У повсякденній діяльності контролюючих органів можуть виникати нетипові ситуації, які необхідно вирішувати. Застосування податкових норм можна розглядати як спосіб регулювання та впорядкування суспільних відносин. Саме завдяки застосуванню податкових норм у нетипових ситуаціях враховуються особливості фактичної ситуації, усуваються виявлені недоліки та забезпечується динамізм права, безперервність його реалізації.

Застосування податкових норм характеризує не лише результат, а і весь складний процес реалізації, участь у ньому компетентних органів, юридичне забезпечення за рахунок індивідуальної державно-владної діяльності цих

органів.

Застосування податкових норм передбачає здійснення певних дій, що лежать в основі тієї чи іншої процедури, у межах приписів податкових норм. Невиконання таких приписів призводить до недійсності усього правозастосовного процесу. При цьому такі дії можуть бути чітко деталізовані або, навпаки, можуть лише зазначатися певні особливості їх здійснення.

Реалізація податкових норм у формі їх застосування не залежить від бажання суб'єктів, а обов'язково відбувається у таких випадках:

1) податкові правовідносини виникають за наявності певних юридичних фактів. Так, відповідно до ст. 64 ПК України взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором згідно із Законом України "Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань", не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами [137]. При цьому облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [229];

2) податкові правовідносини в більшості випадків виникають, змінюються або припиняються лише на підставі рішення компетентного органу. Наприклад, платники податків стають платниками ПДВ лише після подачі до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційної заяви, на підставі якої контролюючий орган вносить до реєстру платників ПДВ запис про реєстрацію такої особи як платника податку [137];

3) правовідносини, що виникають між сторонами, настільки важливі для

суспільства, що в кожному випадку необхідно перевіряти і засвідчувати їх законність спеціальним рішенням компетентного органу. Так, в пункті 86.1 ст. 86 ПК України вказується, що результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт, якщо ж такі порушення відсутні – довідка [137];

4) з приводу певних фактів або відносин виникає спір, що має юридичне значення, а сторони самі не можуть дійти узгодженого рішення. Так, у ст. 56 ПК України йдеться про те, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених ПК України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [137; 219, с. 13-18].

Важливе значення для розуміння має аналіз та розмежування таких понять, як "правозастосування у податкових відносинах", "застосування податкового права", "застосування норм податкового права". Очевидно, що терміни "правозастосування" та "застосування права" складаються з двох слів "право" та "застосувати", тому від їх переміщення значення та зміст терміна не змінюється. Таким чином, можна дійти висновку щодо можливого рівнозначного вживання терміну як "правозастосування у податкових відносинах", так і "застосування податкового права". Однак термін "правозастосування у податкових відносинах" частіше вживається для позначення форми (стадії) реалізації правових норм і ймовірно є більш підходящим для визначення загального явища реалізації, пов'язаної з владною компетенцією спеціальних органів [223, с. 22]. Але коли йдеться про випадки

повної реалізації норм в акті правозастосування, то в даному випадку тут більш характерним є термін "застосування норм податкового права". В контексті того, що термін "застосування норм податкового права" часто вживається як реалізація правових норм, тобто загальнообов'язкових правил поведінки, встановлених державою [230, с. 26], що регулюють відносини щодо встановлення зміни, скасування податків та зборів, їх справляння та/або стягнення, здійснення податкового контролю та притягнення до юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, належна реалізація яких забезпечена державним примусом, то в такому випадку можна стверджувати, що поняття "правозастосування у податкових відносинах" та "застосування норм податкового права" співвідносяться між собою як ціле та частина.

Правозастосуванню у податкових відносинах притаманні всі характерні ознаки та особливості правозастосування в цілому. Поряд з цим податкове правозастосування відрізняється певними рисами, які не тільки підкреслюють його підгалузеву специфіку, а й зумовлюють характерні процедури реалізації норм. Йдеться про специфічну сферу податкових процедур, які охоплюють як процесуальне забезпечення поведінки зобов'язаних осіб при справлянні податкового обов'язку з дотриманням вимог податково-правових норм, так і процедури вирішення конфлікту на стадії адміністративного апеляційного оскарження та судового розгляду податкового спору [228, с. 15].

Податкове правозастосування має такі особливості:

1) податкове правозастосування має комплексний характер, що передбачає можливість здійснення правозастосування паралельно із дотриманням, виконанням і використанням;

2) податкове правозастосування має державно-владний характер, тобто правозастосовча діяльність здійснюється за одностороннім волевиявленням уповноважених суб'єктів, а не за згодою сторін, тобто волевиявленням ДФС України та її територіальних підрозділів;

3) податкове правозастосування має індивідуально-конкретизований

характер, тобто індивідуальний підхід до вирішення конкретної ситуації;

4) податкове правозастосування має творчий характер, тобто це діяльність уповноважених осіб контролюючого органу при здійсненні різних дій;

5) податкове правозастосування здійснюється з дотриманням чіткого процедурно-процесуального порядку, що встановлений ПК України;

б) результатом податкового правозастосування є винесення акта застосування норм права відповідно до вимог закону [231, с. 146].

Податкове правозастосування стосується специфічного об'єкта при розгляді справ – виконання податкового обов'язку. Саме в контексті цього і вирішується законність, доцільність здійснення податкового контролю, розгляд скарг платників податків та притягнення до відповідальності осіб, які порушили припис податково-правової норми [232, с. 81].

Таким чином, не викликає сумніву позиція щодо того, що основною метою застосування норм податкового права є сприяння реалізації норм права шляхом усунення перешкод, через які їх безпосередня реалізація є неможливою, а також контроль за процесом такої реалізації. Саме за допомогою механізму правозастосування можна подолати недоліки в законодавстві в конкретному життєвому випадку, при цьому забезпечити дію юридичних норм відповідно до розвитку суспільних відносин. Інформація, яку отримують в ході застосування податкових норм, являє собою основу для усунення помилок в нормативно-правових актах, усунення неточних формулювань окремих положень, підвищення якості та вдосконалення законодавчої бази, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування [230, с. 16].

ДФС України та її територіальні підрозділи як контролюючі органи, що реалізують державну податкову, митну політику та політику з адміністрування єдиного внеску, здійснюють застосування податкових норм, що є формою реалізації норм права і важливим засобом здійснення регулювання податкових відносин.

У процесі застосування податкових норм ДФС України та її територіальні підрозділи покликані вирішувати такі завдання:

1) організувати належне виконання приписів норм права, що регулюють податкові правовідносини;

2) забезпечити відповідну реакцію держави на порушення або неналежне виконання норм права [219, с. 13-18].

Саме порушення вимог податкового законодавства створює у відповідних органів право притягнути порушників до відповідальності, застосувати санкції до порушників вимог норм права, а порушників – обов'язок понести певне покарання.

Однак при цьому важливим аспектом залишається те, що застосування норм податкового права буде ефективним лише тоді, коли такий процес здійснюватиметься з дотриманням законності та обґрунтованості. Це свідчить про те, що весь процес застосування конкретної норми права повинен здійснюватися тими суб'єктами, на тих підставах та відповідно до тих процедур, які встановлені відповідно правовими нормами. При цьому повинні точно і своєчасно виконуватися вимоги правових норм, виключатися свавілля контролюючих органів, немотивованість правозастосовних рішень.

Так, наприклад, у практиці ДФС України траплялися непоодинокі випадки, коли контролюючий орган приймав рішення, які суперечили правилам правозастосування та положенням ПК України. Зокрема, 18 січня 2016 року ДФС України листом за № 1527/7/99-99-17-02-02-17 оприлюднює свою позицію щодо фізичних осіб – платників єдиного податку 3 групи: про обов'язок фізичних осіб-підприємців, обсяг дозволу яких у 2015 році перевищив 5 млн. грн., подати заяву щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування та перейти на сплату інших податків і зборів [233]. При цьому у 2015 році обсяг доходу, який не міг перевищувати платник протягом календарного року для перебування на спрощеній системі оподаткування третьої групи, становив 20 млн. грн. (п. 291.4 ст. 291 ПК України), з 01 січня 2016 року зменшено до 5 млн. грн. За загальними правилами це означає, що

показник у розмірі 5 млн. грн. застосовуватиметься при обрахуванні граничного розміру доходу, отриманого саме в 2016 році і перехід на загальну систему оподаткування буде відбуватися у тому звітному періоді (податковому кварталі) 2016 року, в якому такий показник буде перевищений. Проте, за логікою ДФС України, викладеною у листі № 1527/7/99-99-17-02-02-17 від 18 січня 2016 року, положення пункту 291.4 статті 291 ПК України (які вступили в силу з 01 січня 2016 року) фактично поширюють свою дію на правовідносини, які виникли у 2015 році, що прямо суперечить Конституції України і податковому законодавству. А вже 20 січня 2016 року в листі № 1867/99-99-17-02-02-17 ДФС України переглянула лист від 18.01.2016 № 1527/7/99-99-17-02-02-17 "Про окремі зміни у законодавстві щодо спрощеної системи оподаткування", внаслідок чого до листа внесено зміни із зазначенням, що суб'єкти господарювання – фізичні особи – платники єдиного податку, які в 2015 році отримали доходи понад 5 млн. грн., але не перевищили обсяг доходу 20 млн. грн., не втрачають право застосовувати спрощену систему оподаткування в 2016 році [234].

Саме чітке і правильне застосування норм права, винесення законних та обґрунтованих правових рішень багато в чому залежить від інтерпретації норми права контролюючими органами на основі осмислення усієї правової дійсності в цілому. Тому вважаємо, що забезпечення максимальної стабільності, правової визначеності і передбачуваності рішень контролюючих органів є одним з найважливіших завдань сьогодні [235, с. 63].

Проаналізувавши основні характеристики застосування податкових норм ДФС України та її територіальними підрозділами, можна виділити такі специфічні риси даного застосування:

1) застосування норм податкового права є необхідною умовою реалізації податково-правових норм, у результаті чого впорядковуються суспільні відносини у сфері оподаткування та здійснюється вплив на розвиток правової системи України;

2) застосування норм податкового права має державно-владний характер,

а тому цю діяльність здійснюють лише контролюючий орган, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи, тобто ДФС України та її територіальні підрозділи [137]. Саме державно-владний характер такої діяльності імперативно впливає на учасників суспільних відносин;

3) застосування норм податкового права – це управлінська діяльність ДФС України та її територіальних підрозділів у винесенні індивідуально-конкретних приписів, які місять не загальні правила поведінки, а мають конкретні ситуації;

4) застосування норм податкового права виступає певною юридичною гарантією забезпечення та охорони дії права, адже саме за допомогою цієї юридичної категорії реалізуються конкретні заходи державного примусу та проводиться в дію механізм юридичної відповідальності;

5) застосування норм податкового права може здійснюватися за ініціативою громадян, незважаючи на владний характер і управлінську діяльність, наприклад у разі подання позовної заяви до суду щодо оскарження рішення контролюючого органу;

6) застосування норм податкового права здійснюється в порядку і в процесуальних формах, встановлених ПК України;

7) застосування норм податкового права складається з послідовних стадій, а результатом такої діяльності є винесення індивідуального юридичного рішення у формі акту застосування норми права, обов'язковість до виконання якого забезпечується примусовою силою держави [219, с. 13–18].

Однак сьогодні ПК України містить норми, які можуть тлумачитися неоднозначно або навіть суперечити одна одній. Період дії ПК України продемонстрував, що наявність кодифікованого нормативного акта, що

регулює відносини у сфері оподаткування, не гарантує стабілізації податкових відносин, а вимагає розроблення ефективних механізмів реалізації норми на практиці. Крім того, норми ПК України частіше всього містять загальний характер, не завжди враховують конкретні ситуації або певні перешкоди, коли платники податків не можуть або не мають можливості виконати свій податковий обов'язок. Також слід зазначити, що постійне внесення змін до ПК України, великі обсяги, багатовекторність та складність законодавчого регулювання сфери оподаткування вимагає розвитку правозастосування у податкових відносинах. Податкове правозастосування – це процес, який полягає у підведенні конкретного життєвого випадку, що виник у платника податків під час здійснення підприємницької діяльності і пов'язаний зі справлянням податків та зборів, під загальну правову норму, а також ухвалення на цій основі акту застосування норм права.

Існування правової колізії між нормами ПК України в процесі застосування норм податкового законодавства зумовлює виникнення істотних правових сумнівів у можливості обрання однозначного варіанту правомірної поведінки для платника податку чи здійснення однозначного висновку щодо наявності в нього податкового обов'язку. Однією з особливостей застосування норм податкового права є закріплений в ПК України принцип презумпції правомірності рішення платника податків. Так, відповідно до пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України презумпція правомірності рішень платника податку діє в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України у разі, коли норма ПК України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі ПК України, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків

платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [137].

Звичайно, посадові особи ДФС України та її територіальних підрозділів мають можливість обирати один з декількох дозволених законодавством варіантів рішення щодо встановлення застосовуваної норми, з'ясування (тлумачення) її змісту або визначення міри конкретизації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, яке реалізується у певній процесуальній формі з огляду на зміст цієї норми та конкретних обставин справи. Користуючись делегованим розсудом, посадові особи контролюючого органу можуть до певної міри (у рамках законності) "виправити" недоліки відповідного нормативно-правового акту у конкретній ситуації правозастосування [236, с. 8].

Однак, всупереч зазначеним положенням, на практиці ДФС України та її територіальні органи не завжди застосовують ці положення відповідно до чинного законодавства. Так, наприклад, в судовій практиці є безліч рішень, коли судові органи скасовували рішення контролюючих органів з посиланням на презумпцію правомірності рішення платника податку. Наприклад, у рішенні ВАС України від 12 липня 2017 року у справі щодо ставок податку за користування надрами суд виніс рішення, що "при одночасному регулюванні спірних правовідносин положеннями підрозділу 9-1 розділ XX "Перехідні положення" та ст. 263 ПК України, які по-різному встановлюють ставку податку за користування надрами, застосуванню підлягають положення ст. 263 ПК України, які є більш сприятливими для платника податків" [237], в ухвалі ВАС України від 09.03.2017 у справі К/800/51425/15 щодо подання скарги на рішення ДФС України на наступний день після вихідних суд зазначив: "З урахуванням існуючої невизначеності правового регулювання порядку обчислення строків оскарження рішень органу доходів і зборів щодо нарахування пені та застосування штрафів, передбачених Законом № 2464-VI (про облік єдиного внеску), колегія суддів вважає обґрунтованим, з урахуванням принципу, встановленого п. 56.21 ст. 56 ПК України (всі сумніви на користь платника), застосування судами попередніх

інстанцій правила п. 56.13 ст. 56 ПК України (строк оскарження рішення ДФС України) щодо обчислення та закінчення строків у процедурі адміністративного оскарження контролюючих органів, відповідно до якого у разі коли останній день строків, зазначених у цій статті, припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем" [238].

Таким чином, принцип презумпції правомірності рішень платника податків є не лише механізмом забезпечення балансу між інтересами держави та платника податків при застосуванні норм права, а й універсальним способом подолання певних колізій між нормами ПК України, а принцип законності визначає тенденції розвитку правозастосувальної діяльності та відображає зв'язок між реальною поведінкою та нормами права, а точніше – відносини відповідності між реальною (фактичною) поведінкою та вимогами права як нормативно-регулятивної системи [227, с. 15].

ДФС України та її територіальні підрозділи, як контролюючі органи, що реалізують державну податкову, митну політику та політику з адміністрування єдиного внеску, здійснюють застосування податкових норм, що є формою реалізації норм права і важливим засобом здійснення регулювання податкових відносин. При цьому така правозастосовна діяльність ДФС України та її територіальних підрозділів здійснюється в оперативно-виконавчій, правоохоронній формах, та у формі правосуддя [2, с. 411].

Оперативно-виконавча правозастосовна діяльність передбачає виконання приписів правових норм з метою позитивного результативного впливу на суспільні відносини у сфері оподаткування. Так, ПК України визначає порядок адміністрування податків та зборів, зазначаючи сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів відповідно до порядку, встановленого законом, та встановлює відповідальність таких посадових осіб за неправомірні рішення. Поряд з цим і платники податків несуть відповідальність у разі вчинення порушень,

визначених законами з питань оподаткування та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [137].

До платників податків застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова відповідальність, адміністративна відповідальність та кримінальна відповідальність.

Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Наприклад, у п. 126.1 ст. 126 ПК України зазначено, що у разі, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах: при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу, або при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу [137].

Адміністративна відповідальність застосовується при вчиненні адміністративного правопорушення у сфері оподаткування. Відповідно до ст. 255 КУпАП, органи ДФС України мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення за порушення прав на об'єкт права інтелектуальної власності (ст. 51²), порушення порядку проведення розрахунків (ст. 155¹), ухилення від повернення виручки в іноземній валюті (ст. 162¹), незаконне відкриття або використання за межами України валютних рахунків (ст. 162²), порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків (ст. 163¹), неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (ст. 163²), невиконання законних вимог посадових осіб органів доходів і зборів (ст. 163³), порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (ст. 163⁴), порушення умов видачі векселів (ст. 163¹²), порушення порядку провадження господарської діяльності (ст. 164), зберігання

або транспортування алкогольних напоїв чи тютюнових виробів, на яких немає марок акцизного збору встановленого зразка (ст. 164⁵), зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 164¹⁶), незаконні дії у разі банкрутства (ст. 166¹⁶), фіктивне банкрутство (ст. 166¹⁷), виготовлення, придбання, зберігання або реалізація фальсифікованих алкогольних напоїв або тютюнових виробів (ст. 177²), порушення порядку переміщення товарів до району або з району проведення антитерористичної операції (стаття 204³) [239].

Відповідно до ст. 234² КУпАП, ДФС України та її територіальні органи розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням порядку приймання готівки для подальшого її переказу (ст. 163¹³), порушенням порядку проведення готівкових розрахунків та розрахунків з використанням електронних платіжних засобів за товари (послуги) (ст. 163¹⁵), ухиленням від подання декларації про доходи (ст. 164¹), порушенням законодавства про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ст. 165¹), порушенням порядку припинення юридичної особи (частини третя – шоста ст. 166⁶), перешкоджанням уповноваженим особам органів доходів і зборів у проведенні перевірок (ст. 188²³). Від імені ДФС України та її територіальних органів розглядати такі справи і накладати адміністративні стягнення мають право керівники таких органів, їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи [239].

Кримінальна відповідальність застосовується при вчиненні злочину у сфері оподаткування під час провадження господарської діяльності. Відповідно до ст. 216 КПК України, слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування злочинів за незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України), фіктивне підприємництво (ст. 205 КК України), підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб-підприємців (ст. 205-1 КК України), ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України), ухилення від сплати єдиного

внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1 КК України), незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок (ст. 216 КК України), доведення банку до неплатоспроможності (ст. 218¹ КК України), доведення до банкрутства (ст. 219 КК України) [240; 241].

Як результат вищевикладеного слід зазначити, що без оперативно-виконавчої правозастосовної діяльності ДФС України та її територіальних органів не можуть бути реалізовані норми, що передбачають притягнення правопорушника до юридичної відповідальності і вчинення необхідних для цього допоміжних дій.

Наступною формою правозастосовної діяльності у податкових правовідносинах є правоохоронна форма, суть якої зводиться до діяльності, спрямованої на охорону законності і правопорядку, захист прав і свобод, боротьбу зі злочинністю. Так, згідно з п. 7 Постанови КМ України від 21 травня 2014 року № 236 "Про ДФС України" [211], у складі ДФС України та її територіальних органів діють підрозділи податкової міліції, основними завданнями якої є запобігання кримінальним та іншим правопорушенням у сфері оподаткування та бюджетній сфері, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері; запобігання і протидія корупції у контролюючих органах та виявлення її фактів; забезпечення безпеки діяльності працівників контролюючих органів, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [137]. Таким чином, податкова міліція забезпечує правопорядок у сфері майнових відносин платника податків з державою, тобто забезпечує підтримання режиму законності у сфері оподаткування [242, с. 27]. Однак останнім часом в Україні постійно ведеться мова про ліквідацію податкової міліції.

Форма правосуддя або судова форма правозастосовної діяльності у

податкових правовідносинах полягає в розгляді і вирішенні судом віднесених до його компетенції справ, що виникають між суб'єктами владних повноважень та платниками податків. Саме в цій формі реалізується гарантоване право кожному на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади та їх посадових осіб. А справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень є завданнями такого судочинства [243].

Сьогодні платники податків використовують прогалини і неточності податкового законодавства з метою зменшення рівня податкового навантаження або несплати податків у цілому.

Історично склалося так, що, незважаючи на рівень суспільно-політичного розвитку держави, більшість платників не бажають сплачувати податки, навіть якщо і усвідомлюють їх роль і значення у забезпеченні суспільного добробуту. Крім того, фіскальна політика України спрямована на стягнення з платників податків максимально можливої суми таких платежів.

Сьогодні одним з бюджетоутворюючих податків, що відіграють значну роль у перерозподілі доходів громадян та забезпеченні фіскальної достатності бюджету, є податок на доходи фізичних осіб. Саме за допомогою цього податку держава має можливість впливати на рівень доходів і накопичень громадян, під час його сплати формуються взаємозв'язки платників з державою, оскільки кожен з них стає учасником бюджетного процесу щодо формування доходів держави [244, с. 215–224].

При цьому в різних країнах світу діють свої певні особливості оподаткування доходів громадян, які відрізняються рівнем розвитку та податковим навантаженням, що призводить до міжнародного подвійного оподаткування. Недосконалість національного податкового законодавства призводить до подвійного оподаткування навіть у межах країни.

Правова природа подвійного оподаткування пов'язана із двома типами

засад, що зумовлюють його існування: загальних та спеціальних. До загальних засад відносять ті підстави, які пов'язані із виникненням податкового обов'язку взагалі, появою тих важелів, про збіг або накладання яких йдеться в режимі подвійного оподаткування (система оподаткування, механізм податкового обов'язку). Спеціальні підстави виникнення подвійного оподаткування передбачають уже видову характеристику особливостей, що зумовлюють виникнення та реалізацію податкового обов'язку стосовно окремих обов'язкових платежів у певної особи (особливості характеристики податкового статусу зобов'язаної особи, а з іншого – спеціальні риси, що характеризують об'єкт оподаткування) [245, с. 7].

Основними причинами подвійного оподаткування є використання різних правил, що визначають місце оподаткування; різні інтерпретації місця оподаткування та правил оподаткування, різні характеристики угод; невідновлюваність оподаткування з правом віднімати в одній країні, коли та сама операція підлягає оподаткуванню в іншій країні [246].

Найбільш поширеними випадками виникнення подвійного оподаткування є такі:

1) особа є резидентом однієї держави, отримує дохід або майно (капітал) в іншій, при цьому обидві держави обкладають цей дохід або це майно (капітал);

2) декілька держав обкладають весь отриманий однією особою дохід;

3) декілька держав обкладають отриманий в одній державі дохід особи, яка не є резидентом у жодній з цих держав.

Як наслідок, подвійне оподаткування виникає найчастіше стосовно доходу, майна (капіталу) будь-якої особи фізичної особи, що ґрунтується на визначенні резидентства.

Відповідно до ПК України, фізична особа-резидент є фізичною особою, яка має постійне місце проживання в Україні; якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні; у разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або

якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року; якщо ж не можна визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні підпункти, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України [137].

При цьому статус податкового резидента України підтверджується довідкою, що видається територіальними органами ДФС України за місцем проживання фізичної особи на своєму бланку протягом 10-ти робочих днів з моменту подання письмового звернення такої особи. Крім того, фіскальні органи за місцем проживання фізичної особи у разі подання такою особою заяви про звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерел у зарубіжній державі або заяви про відшкодування уже сплачених податків на території зарубіжної держави за формами, затвердженими компетентним органом цієї зарубіжної держави, з виконання міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування на її території, зобов'язані підтверджувати статус податкового резидента на цих формах підписом начальника державної податкової інспекції та печаткою [247].

З метою уникнення подвійного оподаткування фізичної особи-резидента України варто зазначити, що це явище необхідно розглядати з позиції трьох взаємопов'язаних рівнів: одностороннього, двостороннього і багатостороннього.

По-перше, всі країни полегшують подвійне оподаткування в їх національних податкових законах, тобто на односторонньому рівні. Так, наприклад, відповідно до ст. 13 ПК України, доходи, отримані фізичною особою-резидентом із джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень кодексу чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана ВР України. Суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час

розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими ПК України. Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України [137].

По-друге, у двосторонніх переговорах країни укладають між собою податкові угоди, які переважно мають справу зі спільним уникненням подвійного оподаткування і розділенням прав, що оподатковуються. Україною укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування практично з усіма державами СНД, Європи, багатьма країнами Азії, Північної та Південної Америки [248]. Саме двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування гарантують забезпечення єдиного системного підходу для усунення подвійного оподаткування за відмінних податкових систем і вони виступають основою для співробітництва компетентних органів договірних держав у цій сфері та у сфері боротьби із податковими правопорушеннями [249, с. 23].

Україна має доволі розгалужену систему міжнародних податкових договорів, у першу чергу договорів про уникнення подвійного оподаткування, що свідчить про її бажання закласти належне правове підґрунтя для розширення присутності власних суб'єктів господарювання на зовнішніх ринках та залучення коштів іноземних інвесторів у національну економіку [249, с. 79]. Разом з тим за своїми нормами такі договори можуть суттєво відрізнятись, що породжує у платників податків бажання скористатись такими міжнародними податковими договорами, які б надавали найбільший об'єм пільг та привілеїв у процесі здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Застосування норм про усунення подвійного оподаткування резидента України здійснюється відповідно до ПК України та інших міжнародних угод.

Наприклад, аналізуючи це положення, слід зазначити, що застосування норм про уникнення подвійного оподаткування буде діяти таким чином: резидент України, який працює в іншій державі, отримавши дохід, має сплатити податок з доходів фізичних осіб. Приїхавши в Україну, він задекларував отримані за звітний рік доходи і розрахував суму податку на доходи з фізичних осіб до сплати до бюджету. Але в іншій країні він уже сплатив податок із цих доходів. І якщо із цією країною укладено міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, тоді резидент може зменшити розраховану суму податку на доходи фізичних осіб на суму податку, сплачену за кордоном (пп. 170.11.2 ПК України) [137]. Таким чином, якщо резидент України офіційно працює в іншій державі і там нараховується і стягується податок на доходи фізичних осіб, то за наявності міжнародного договору сума такого податку, сплаченого за межами України, зараховується під час розрахунку податку на доходи фізичних осіб в Україні. При цьому враховується така особливість: якщо податок на доходи фізичних осіб в іншій державі виявляється більшим, ніж в Україні, тоді сплата до бюджету України не здійснюється. Для отримання права на зарахування податку на доходи фізичних осіб, сплаченого за межами України, резидент України зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід, уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України [137]. Однак, виходячи з норм ПК України, до іноземних доходів, які необхідно оподаткувати на території України, належить будь-який дохід, отриманий з джерел за межами України, включаючи доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи тощо [137].

Як показує практика, мало резидентів України подають декларації про

отриманий дохід за минулий рік з метою сплати податку з доходів фізичних осіб. І це є суттєвою проблемою нашої держави. Так, сьогодні, за даними державної служби зайнятості України, кількість зареєстрованих безробітних на кінець грудня 2017 року становила 354,4 тис. осіб, із них допомогу по безробіттю отримували 80,2 %. Рівень зареєстрованого безробіття в цілому по країні на кінець 2017 року становив 1,4 % населення працездатного віку [250]. Однак при цьому до цього показника не включено всіх інших громадян, яких не зареєстровано у державній службі зайнятості, але також які є безробітними і змушені їхати за кордон і працювати там.

При цьому, відповідно до ПК України, платник податку, що отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, та іноземні доходи, зобов'язаний включити суму таких доходів до загального річного оподатковуваного доходу та подати податкову декларацію за наслідками звітного податкового року до 01 травня, а також сплатити податок з таких доходів (пп. 168.2.1 ст. 168 ПК України) [137], платник податку зобов'язаний подавати річну декларацію про майновий стан і доходи (пп. 179.1 ст. 179 ПК України) [137]. При цьому обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається, якщо такий платник податку отримував доходи: від податкових агентів, які не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу; виключно від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу, крім випадків, прямо передбачених ПК України; від операцій продажу (обміну) майна, дарування, при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений податок; у вигляді об'єктів спадщини, які відповідно до цього розділу оподатковуються за нульовою ставкою податку та/або з яких сплачено податок (пп. 179.2 ст. 179 ПК України) [137].

Крім того, зазвичай резиденти України, що отримують іноземні доходи, допускають два порушення:

- 1) людина не подала податкову декларацію та не сплатила податок

взагалі;

2) людина подала декларацію і сплатила податок, але, на думку фіскальних органів, менше, ніж потрібно.

Коли людина не подала податкову декларацію та не сплатила податок взагалі, їй необхідно довести, що вона не була резидентом України і не повинна була подавати таку декларацію. Коли ж людина подала декларацію і сплатила податок, то їй необхідно довести, що вона правильно розрахувала суму податків і це відповідає угоді про уникнення подвійного оподаткування [251, с. 70].

Так, прикладом, може слугувати справа ВАС України від 07.11.2017 К/800/22804/17. Фізична особа подала позов до Державної податкової інспекції у Дарницькому районі Головного управління ДФС України у м. Києві про визнання протиправними дій з проведення документальної позапланової невіїзної перевірки щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору за період з 01.01.2015 до 31.12.2015, визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень [252]. Фізична особа в судових засіданнях довела, що нею не було допущено порушень вимог податкового законодавства, встановлених актом перевірки, оскільки позивач є нерезидентом України в розумінні ПК України, а отже, не є платником податку з доходів фізичних осіб та військового збору. В судовому засіданні особа довела, що центр її життєвих і економічних інтересів був за кордоном із зазначенням місця проживання найближчих родичів (дружина працює в іншій країні, а діти навчаються в навчальних закладах тієї самої країни) (абз. 3 п. "в" пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України), особа орендувала житло, що підтвердилося договором оренди, а також довела перебування за кордоном більше ніж 183 дні за рік довідкою з Державної прикордонної служби України. Саме ці докази стали підставою того, що особа не є податковим резидентом України, не є платником податку на доходи фізичних осіб та не зобов'язана подавати податкову декларацію (п. 162.1 ст. 162 ПК України) [252].

Крім того, не слід забувати про правові позиції ВС України щодо конкретних тлумачень норм права та / або міжнародних договорів. Наприклад, є позиція ВС України щодо трактування окремих положень Конвенції між Урядом України і Урядом Латвійської Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на дохід і на майно. Так, у пп. 1, 2 ст. 11 Конвенції визначено, що проценти, які виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, будуть оподатковуватись у цій другій Державі. Однак такі проценти можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо одержувач є фактичним власником процентів, податок, що стягується, не повинен перевищувати розміру, встановленого п. 2 ст. 11 Конвенції. При цьому механізм усунення подвійного оподаткування передбачено ст. 23 цієї Конвенції. Колегія суду дійшла висновку, який полягає у тому, що проценти, сплачені позивачем за кредитним договором резиденту Латвійської Республіки, можуть також оподатковуватись в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами. Положення ст. 11 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку [252].

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що при застосуванні процедури уникнення подвійного оподаткування резидента України слід враховувати положення правових актів, зокрема норм міжнародних угод, що застосовуються у даному випадку, та норм ПК України, а також судової практики з цих питань.

По-третє, міжнародна податкова політика має місце на багатосторонньому рівні. Технічні експерти, національні податкові служби і наукові радники співпрацюють у міжнародних організаціях, щоб розробити

зразкові угоди, при цьому міжнародні організації стандартизують двосторонні договори і контролюють договірну мережу [253]. Так, наприклад, Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими і країнами, що розвиваються, є складовою частиною тривалих міжнародних зусиль, спрямованих на усунення подвійного оподаткування [254, с. 6]. Основною метою як типових конвенцій ОЕСР, США й ООН, так і створених на їх основі податкових угод є встановлення уніфікованих правил оподаткування, що не допускає кількаразового оподаткування того самого об'єкта, тобто особливого значення набуває визначення кола податків, до яких будуть застосовуватися норми розглянутих угод [254, с. 8].

Варто звернути увагу на юридичну силу норм міжнародних угод, які у податковому праві мають перевагу над внутрішнім законодавством. Міжнародні угоди мають "перевагу" над внутрішніми законами тільки після затвердження їх у встановленому порядку. Після такого затвердження міжнародні угоди стають частиною внутрішнього законодавства або, інакше кажучи, "інкорпорується" у внутрішнє законодавство кожної держави [245, с. 15].

Крім того, слід зазначити, що у сучасних умовах поглиблення глобалізаційних процесів в економіці фіскальні органи повинні володіти дієвим арсеналом засобів у частині забезпечення контролю за сплатою податків і зборів. Так, особа, отримуючи доходи за кордоном і не декларуючи їх, тобто не подаючи декларацію про майновий стан і доходи, порушує законодавство України і до такої особи може бути застосована адміністративна відповідальність, що передбачена ст. 164-1 КУпАП. Як вбачається з норми 164-1 КУпАП, законодавець вважає правопорушенням саме неподання або несвоєчасне подання громадянами декларацій про доходи чи включення до декларацій спотворених даних [239]. Відповідно до норми п. 46.5 ст. 46 ПК України, коли йдеться про декларацію про доходи, мається на увазі саме декларація про майновий стан і доходи, форма якої встановлюється з урахуванням особливостей, визначених ПК України. Таким чином, йдеться про декларацію з податку на доходи фізичних осіб, що подається фізичними

особами до 1 травня звітного (податкового) року відповідно до вимог ст. 49 та 179 ПК України. При цьому якщо штраф за неподання декларації становить від 51 до 136 грн. (ст. 164-1 КУпАП), то у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, окрім суми податку, фізична особа буде сплачувати і штраф у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання [137].

Критерієм ефективності застосування податкових норм при уникненні подвійного оподаткування є забезпечення настання юридичних наслідків за наявності передбачених нормами, що застосовуються, юридичних фактів. При уникненні подвійного оподаткування фізичних осіб важливу роль відіграє податкове резидентство у державі, яке визначається за місцем знаходження постійного житла цієї особи, місцем центру зосередження життєвих інтересів, місцем звичайного проживання, наявністю громадянства або відповідно до угоди про запобігання подвійному оподаткуванню між державами. Відмінності в оподаткуванні доходів і майна фізичних осіб у різних державах зумовлюють виникнення зацікавленості у частини платників податків щодо використання можливостей для зменшення рівня податкового навантаження, а також пошуку прогалин у міжнародних податкових договорах для уникнення оподаткування в цілому. І саме це створює передумови для посилення пошуку державами засобів запобігання неналежному використанню міжнародних податкових договорів з використанням не лише положення міжнародних угод про уникнення подвійного оподаткування і національного законодавства держави, а також судової практики з цих питань.

Реалізації норм права у безпосередній поведінці суб'єктів, приведення в дію права з урахуванням усіх особливостей конкретної ситуації, перетворення правових ідеальних моделей поведінки у практичну реальність можна досягти саме із застосуванням податкових норм, що покликане продовжити правове регулювання у безперервності, подоланні одноманітності загальнонормативного регулювання, підвищення гнучкості механізму реалізації права.

3.3. Лобіювання як явище у процесі нормотворення у сфері податків

Одним із факторів економічної стабільності будь-якої держави є виважена податкова політика, що являє собою діяльність держави у сфері встановлення та адміністрування податків та зборів, а також здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства України.

Ухилення від сплати податків та зборів, низький рівень податкової дисципліни, що тягне за собою виникнення податкової заборгованості та податкового боргу, відсутність ефективних механізмів забезпечення відповідальності суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань, значне податкове навантаження призводить до гальмування інноваційно-інвестиційних процесів, що, у свою чергу, призводить до зниження рівня реальних податкових надходжень.

Вагомим кроком для реформування податкової системи в Україні є розробка і обговорення з громадськістю концепції змін чинного податкового законодавства.

Активне, впливове і розвинене громадянське суспільство є важливим елементом будь-якої демократичної держави та відіграє одну з ключових ролей у впровадженні нагальних суспільних змін і належного врядування, в управлінні державними справами і вирішенні питань місцевого значення, розробці і реалізації ефективної державної політики у різних сферах, утвердженні відповідальної перед людиною правової держави, розв'язанні політичних, соціально-економічних та гуманітарних проблем [255].

Однак сьогодні процес реалізації державної влади наскрізь пронизано зв'язками з певними групами людей, які впливають на суспільні процеси в Україні. Маючи тісні зв'язки серед державних службовців, органи державної влади впливають на прийняття державно-управлінських рішень з урахуванням своїх інтересів. Саме такі групи або окремі їх представники визначають стратегічні напрями зовнішніх та внутрішніх векторів суспільного розвитку і,

безумовно, викликають негативне ставлення до них у суспільстві. Таке негативне ставлення зумовлено і тим, що, не маючи зв'язків та доступу до приміщень органів державної влади та місцевого самоврядування, такі групи обмежені у донесенні своєї позиції, що в кінцевому результаті призводить до прийняття значної кількості нормативно-правових актів в інтересах окремої групи громадян.

Всі органи державної влади та місцевого самоврядування, реалізуючи державну політику, спрямовують свою діяльність на захист національних інтересів і гарантування кожній особі та суспільству в цілому безпеку від зовнішніх та внутрішніх загроз в усіх сферах життєдіяльності держави.

На сучасному етапі основними реальними та потенційними загрозами національній безпеці України, стабільності в суспільстві у внутрішньополітичній сфері є порушення з боку органів державної влади та органів місцевого самоврядування Конституції та законів України, прав і свобод людини та громадянина, структурна і функціональна незбалансованість політичної системи суспільства, нездатність окремих її ланок до оперативного реагування на загрози національній безпеці [136].

Відповідно до ст. 48 Конституції України, кожен має право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло [38]. Однак суттєве подорожчання вартості продуктів харчування, житлово-комунальних послуг, стрімке зростання загальної суми субсидій обумовлюють необхідність стабілізації та забезпечення зростання рівня життя населення, створення умов для ефективного функціонування трудового потенціалу країни.

Сьогодні в Україні органи державної влади об'єктивно не можуть задовольнити одночасно інтереси усіх своїх громадян, не можуть уникнути проблем черговості пріоритету задоволення інтересів.

Останні роки в Україні – бюджет дефіцитний, видатки бюджету перевищують у декілька разів доходи бюджету, суттєво збільшуються ставки податків, однак при цьому КМ України не шукає нових шляхів наповнення

бюджету держави, а майже демонстративно відмовляється від будь-яких суттєвих змін у податковій сфері. Тому у фіскальній політиці України ніхто не ставить під сумнів існування лобіювання на всіх рівнях влади.

У цілому лобіювання притаманне багатьом сферам суспільного життя і є невід'ємною складовою політичного процесу в демократичному суспільстві, оскільки це особлива система реалізації інтересів різноманітних груп громадськості шляхом впливу на законодавчі та виконавчі органи державної влади.

Сьогодні не існує жодного підходу до розуміння поняття "лобіювання". Так, наприклад, під поняттям "лобіювання" розуміють групу, яка намагається вплинути на законодавство або на плани державних витрат для досягнення результату, більш сприятливого для них [256], систему контор і агентів, які чинять тиск на законодавця і чиновників [257, с. 730], регламентований процес легітимного впливу на чітко визначені законом органи влади, а також на їхніх посадових і службових осіб зареєстрованими у встановленому порядку особами з метою участі останніх у формуванні та реалізації державної політики [258, с. 9].

Лобісти або їх групи виконують важливу функцію посередників між громадськістю і органами державної влади, інформуючи про інтереси окремих груп громадян, стан справ у тих чи інших сферах життя. При цьому інформаційна продукція впливає на життя громадян та суспільства як позитивно, так і негативно [259, с. 12]. Лобіювання, як явище, є вигідним для суспільства, оскільки завдяки лобіюванню створюється система стимулювання і противаг різних групових інтересів за допомогою співставлення таких інтересів, що, врешті-решт, сприяє відображенню цих інтересів, різних можливостей у політичних рішеннях.

Лобіювання саме по собі не є чимось поганим, але роль лобістів має делікатний характер, оскільки межу між правомірним впливом та неправомірним впливом не завжди легко виділити. Саме неправомірний вплив і породжує негативне ставлення до самого поняття "лобіювання".

Історично так склалося, що в Україні термін "лобіювання" часто сприймається як негативне явище, як явище впливу на управлінські рішення за допомогою незаконного тиску на представників влади, хабарництва, купівлі голосів. Хоча у позитивному значенні явище лобіювання можна розглядати як явище, необхідне для демократичного суспільства, коли різні групи осіб реалізують свої інтереси, при цьому прагнуть привернути до себе увагу органів державної влади.

Відсутність законодавчого врегулювання лобістської діяльності в Україні створює наявність цілої низки проблем, зокрема:

1) нерівність різних соціальних груп та спільнот суспільства у донесенні до органів державної влади своїх інтересів і, як результат, нерівність впливу на розроблення, прийняття та реалізацію рішень органів державної влади;

2) відсутність публічної інформації про лобіювання: хто і на кого впливає, у який спосіб здійснюється вплив, хто несе відповідальність за прийняте рішення.

Сьогодні європейські стандарти в галузі регулювання лобістської діяльності не є абсолютно визначеними і перебувають у процесі розроблення.

Перші спроби урегулювати питання про лобіювання були зроблені в законопроектах "Про лобіювання в Україні" від 13.04.1999 № 3188 [260], "Про регулювання лобістської діяльності в Україні" від 20.10.2010 № 7269 [261], "Про лобіювання" від 05.10.2016 № 5144-1 [262], "Про лобізм" від 20.09.2016 № 5144 [263].

Однак, аналізуючи дані законопроекти, варто зазначити, що вони зациклювалися на понятійному апараті лобіювання, окреслювали лише певні аспекти такої діяльності, не враховували положення про наявність певних прав і, відповідно, обов'язків, окремі положення сформульовані занадто загально, без конкретизації, що створюють лише зовнішню видимість регулювання законної лобістської діяльності, не вказано на чіткі, ефективні механізми, які б давали можливість дійсно не захищати державу, а дати можливість суспільству реалізувати свої різного рівня інтереси. Недоліком усіх цих законопроектів є

саме те, що в них відсутні норми, що закріплювали б механізм взаємодії держави із суспільством, які дали б можливість не просто просувати якийсь інтерес, а узгодили б інтереси різних груп.

Таким чином, будь-який законопроект про лобіювання повинен містити правовстановлюючі норми, адже лобіювання – це не тільки просування певних законів, а і неприйняття тих законів, які можуть шкодити суспільству або певним інтересам держави чи певних груп [264, с. 82–85].

Говорячи про лобіювання у сфері податків, варто зазначити, що це явище необхідно характеризувати за певними критеріями: правова база, її роль у боротьбі з корупцією, суб'єкти, об'єкти та предмет лобіювання [265].

Лобіювання у сфері податків функціонує, виходячи з єдиного для усіх громадян принципу, який проголошує право громадян брати участь у державних процесах, право брати участь в управлінні державними справами, право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів (ст. 40 Конституції України) [38]. Відповідно до ст. 1 Закону України "Про звернення громадян", громадяни України мають право звернутися до органів державної влади, місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, засобів масової інформації, посадових осіб відповідно до їх функціональних обов'язків із зауваженнями, скаргами та пропозиціями, що стосуються їх статутної діяльності, заявою або клопотанням щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення. Відповідно до ст. 23-1 Закону України "Про звернення громадян", громадяни можуть звернутися до Президента України, ВР України, КМ України, органу місцевого самоврядування з електронними петиціями через офіційний веб-сайт органу, якому вона адресована, або веб-сайт громадського об'єднання, яке здійснює збір підписів на підтримку електронної петиції. Після збору необхідної кількості голосів на її підтримку, розгляд електронної петиції здійснюється

невідкладно, але не пізніше десяти робочих днів з дня оприлюднення інформації про початок її розгляду [266].

Сьогодні на прийняття нормативно-правових актів значний вплив мають лише ті групи людей, які мають тісні зв'язки з окремими представниками влади, і саме ці представники влади максимально відстоюють їхні інтереси. При цьому відсутність таких зв'язків в інших суспільних груп унеможлиблює врахування їхніх інтересів при прийнятті нормативно-правових актів.

Так, наприклад, у березні 2017 року ДФС України повідомила про розроблення проекту постанови КМ України "Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну". У встановленні мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби зацікавлені виробники дорогих сигарет середнього і дорогого сегмента, які контролюють тютюновий ринок в Україні та намагаються створити монополію на тютюновому ринку за підтримки чиновників [267]. Однак Мінфін України відмовляється встановлювати такий розмір, хоча аналогічні мінімальні ціни на алкоголь встановлені. Враховуючи той факт, що при оподаткуванні тютюнових виробів використовується адволярна ставка акцизного податку, то із зростанням вартості тютюнових виробів буде збільшуватися і адволярна ставка, немає сумніву, що запровадження мінімальних цін на тютюнові вироби суттєво зменшить доступність сигарет для населення, але при цьому забезпечить надходження до бюджету (збільшиться надходження ПДВ, акцизного податку). Крім того, введення мінімальних цін на тютюнові вироби передбачатиме запровадження механізму розрахунку мінімальних цін з урахуванням найнижчої собівартості, створить конкурентну перевагу більш ефективним виробникам та запровадить заборону продавати тютюнові вироби за ціною, яка нижча за собівартість та всі обов'язкові податки. Звідси слідує, що відсутність мінімальних цін на тютюнові вироби вигідна лише виробникам дешевих сигарет. І як результат, відмова від встановлення мінімальних цін є лобіюванням інтересів виробників дешевих сигарет.

Іншим прикладом існування лобіювання у сфері податків може слугувати пропозиція щодо запровадження аграрних дотацій при обговоренні видаткової частини бюджету у Проекті Закону "Про Державний бюджет на 2018 рік" [268]. Міністерство фінансів України пропонувало дозволити у 2018 році отримати великим агрохолдингам більше 150 мільйонів гривень в одні руки. При цьому група народних депутатів у ВР України пропонувала скасувати такі обмеження та надати дотації для малого та середнього агробізнесу. Таким чином, діяльність Мінфіну України, а також ВР України підтверджує, що часто ініціативи про внесення змін до чинного законодавства мають небезкорисливий характер [269, с. 153].

Підсумовуючи, можна дійти висновку, що саме відсутність правового регулювання лобістської діяльності сприяє розвитку корупції в органах державної влади під час прийняття нормативно-правових актів та є сприятливим середовищем для посадових злочинів.

Корупція в органах державної влади України є однією із реальних та потенційних загроз національним інтересам та національній безпеці в Україні, яка все глибше укорінюється у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей [270].

Згідно з Положенням "Про ДФС України", затвердженим постановою КМ України від 21 травня 2014 року № 236, ДФС України з метою організації своєї діяльності забезпечує в межах повноважень, передбачених законом, здійснення заходів із запобігання корупції і контроль за їх реалізацією в апараті ДФС України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління [211].

Запобігання і протидія корупції, а також виявлення причин і умов, що сприяють вчиненню корупційних кримінальних та інших правопорушень з боку працівників органів ДФС України, вжиття заходів з їх усунення є основними завданнями Головного управління внутрішньої безпеки ДФС України та підрозділів внутрішньої безпеки територіальних органів ДФС

України [271].

Наказом ДФС України від 01.12.2016 № 979 [272] затверджено правила етичної поведінки та запобігання корупції в органах ДФС України. Ці правила розроблені з урахуванням вимог Законів України "Про державну службу", "Про запобігання корупції" з метою впровадження високих етичних стандартів поведінки працівників органів ДФС України, добросовісного, чесного та професійного виконання ними функціональних обов'язків, а також для надання вичерпної інформації про обов'язки працівників з недопущення корупційних правопорушень та сприяння зміцненню суспільної довіри.

Відповідно до п. 5 Правил, працівникам ДФС України забороняється:

- 1) використовувати службові повноваження для особистої вигоди;
- 2) мати інтереси, які вступають у протиріччя з виконанням службових обов'язків;
- 3) брати на себе зобов'язання або обіцянки, які можуть негативно вплинути на репутацію органів доходів і зборів;
- 4) використовувати інформацію, доступ до якої отриманий внаслідок виконання службових обов'язків, у будь-яких фінансових операціях або дозволяти використання такої інформації у приватних інтересах;
- 5) вимагати або приймати подарунки від фізичної або юридичної особи, яка ініціює будь-які офіційні дії з боку органів доходів і зборів, або прагне до них; має ділові стосунки з органами доходів і зборів або прагне до них; веде діяльність, що регулюється або контролюється органами доходів і зборів, або має інтереси, які можуть бути порушені через виконання або невиконання посадових обов'язків працівника тощо;
- 6) поєднувати роботу в органах доходів і зборів з будь-якою іншою роботою або діяльністю, крім випадків, дозволених Законом України "Про запобігання корупції";
- 7) надавати приватні рекомендації, консультації та послуги щодо практичного застосування податкового та митного законодавства;
- 8) діяти (проявляти бездіяльність) на користь приватних та юридичних

осіб [272].

Незважаючи на те, що кожного року в ДФС України вживаються заходи щодо протидії корупційним правопорушенням, ДФС України залишається одним з найбільш корумпованих органів. Цей факт підтверджується показниками розпочатих кримінальних проваджень за фактами вчинення посадовими особами органів ДФС України злочинів у сфері службової діяльності. Так, за результатами роботи підрозділів внутрішньої безпеки ДФС України в 2016 році відкрито 568 кримінальних проваджень за фактами вчинення посадовими особами органів ДФС України злочинів у сфері службової діяльності, з них лише по 43 прийнято рішення про притягнення до кримінальної відповідальності. У 2017 році відкрито 587 кримінальних проваджень за фактами вчинення посадовими особами органів ДФС України злочинів у сфері службової діяльності, з них лише по 34 прийнято рішення про притягнення до кримінальної відповідальності [273].

Такий рівень корупції призвів до того, що в 2016 році рівень довіри громадян до політичної системи упав до критичного рівня. Так, за результатами соціологічного опитування Київського міжнародного інституту соціології 82 % українців оцінюють поточну соціально-економічну ситуацію як "погану", основною причиною якої є корупція у вищих ешелонах влади; 84 % українців загалом негативно оцінюють "все, що зараз відбувається в країні" [274]. А у 2017 році соціологічне опитування, проведене Фондом "Демократичні ініціативи" імені Ілька Кучеріва спільно із соціологічною службою Центру Разумкова в усіх регіонах України, показало, що 80 % населення вважає боротьбу з корупцією в Україні неуспішною [275]. Таке ставлення призводить до того, що в громадян України немає зацікавленості показувати усі свої отримані доходи, реєструватися суб'єктами підприємницької діяльності, сплачувати податки.

З метою поліпшення ситуації в державі запровадження законодавчого регулювання лобістської діяльності повинно здійснюватися в єдиному контексті з комплексним удосконаленням антикорупційного законодавства.

Необхідним є внесення змін до ряду законодавчих актів, спрямованих на регламентацію діяльності посадових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування у відносинах із лобістами, запровадження процесуальних механізмів здійснення лобіювання, забезпечення відповідної відкритості органів державної влади, регулювання дієвого механізму запобігання виникненню конфлікту інтересів, закріплення обов'язків органів публічної влади та посадових осіб у відносинах із лобістами, збільшення відкритості органів публічної влади та їх посадових осіб, збільшення ефективного громадського контролю за лобістською діяльністю в органах публічної влади, процесуальних механізмів здійснення лобіювання у відповідних органах, встановлення відповідальності за порушення законодавства у сфері регулювання лобістської діяльності. Без суттєвого зменшення рівня корупції в органах публічної влади легальне лобіювання не зможе стати реальною альтернативою "тіньовому". Прозорість лобістської діяльності в Україні може стати ефективним інструментом профілактики в боротьбі з корупцією в органах державної влади.

Говорячи про суб'єкт лобіювання, слід зазначити, що, незважаючи на те, що сьогодні в Україні не існує нормативного акта з цього питання, у сфері оподаткування суб'єктами виступають фізичні та юридичні особи. При цьому це можуть бути як виконавці, так і замовники лобістських послуг, які зацікавлені в прийнятті управлінського рішення на свою користь.

Об'єктами лобіювання є органи державної влади, при цьому це можуть бути органи як законодавчої, виконавчої, так і судової влади. Лобістська діяльність у сфері оподаткування найбільше спрямована саме на органи законодавчої та виконавчої влади. Перш за все це пов'язано з тим, що ДФС України, як центральний орган виконавчої влади, реалізує державну податкову політику в Україні, розробляє проекти законів України, актів Президента України, КМ України, наказів Мінфіну України з питань, що належать до сфери діяльності. Крім того, всі зміни у податковому законодавстві регулюються виключно законами України [211].

Враховуючи той факт, що лобісти працюють як із КМ України в цілому, так і з ДФС України зокрема, з ВР України, то предметами лобіювання у сфері податків виступають нормативно-правові акти, що регулюють податкове та митне законодавство України, регулюють державну політику у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державну політику з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державну політику у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [211]. Таким чином, поле лобістської діяльності у сфері податків є дуже широким через всеохоплюючий характер її об'єктів.

Підсумовуючи, слід зазначити, що всі відносини між владою і громадянським суспільством у фіскальній сфері необхідно базувати на дотриманні таких принципів: участь, довіра, підзвітність, прозорість та незалежність.

Відповідно до ст. 21 Загальної декларації прав людини, кожна людина має право брати участь в управлінні своєю країною безпосередньо або через вільно обраних представників [276]. Це положення знайшло своє відображення і в Конституції України. Участь громадян в управлінні державними справами можна визначити як правомірну публічну діяльність громадян України з метою впливу на прийняття, виконання та контроль за реалізацією рішень державного значення безпосередньо або через представників в органах усіх гілок державної влади, гарантовану закріпленням у Конституції відповідного суб'єктивного права [277, с. 48].

Категорія "довіра" характеризує у першу чергу суспільні відносини, що втілюють у собі генезу ствердження стосунків між суб'єктами господарювання (громадянином, домашнім господарством, державою і на сьогоднішній день

міжнародними організаціями) стосовно реалізації взаємних зобов'язань між ними та дотримання відповідних правил поведінки, що сформувались у результаті ствердження протягом тривалого історичного періоду формалізованих і неформалізованих інститутів. Тлумачення "довіри" неможливе без розгляду та характеристики таких явищ, як примус, влада, невизначеність, сумнів, ризик, очікування тощо. При цьому довіру до інститутів держави в суспільній науці називають інституціональною довірою, характеристика якої не просто відображає ставлення громадян і бізнесу до держави, а має зворотний зв'язок: зростання довіри до інститутів держави підвищує ефективність роботи самого державного управління.

Інститут довіри є особливою неформальною нормою в суспільстві, що відображає стосунки людей в усіх проявах людської діяльності і формується протягом довгого історичного періоду. При цьому відсутність у населення переконливої віри у своє майбутнє, що обумовлено недовірою до економічної та соціальної політики законодавчої, виконавчої та судової влади, деморалізує його, підриває реалізацію трудової та творчої ініціативи, та й взагалі подавляє творчий потенціал людини, дезорганізує суспільство в цілому, що призводить до архаїчності в організації та управлінні національною економікою, а значить, суттєвим чином знижує її потенційну здатність до конкурентної боротьби на світовому ринку [31, с. 28–30].

Механізм довіри у стосунках держави та громадян має базуватися на таких принципах:

1) публічність влади – широкий доступ громадян до участі в питаннях управління шляхом обрання відповідних органів та громадського контролю за їх функціонуванням, відкритість функціонування згаданих органів, а також судовий контроль за дотриманням в управлінських процесах закріплених конституційно інтересів суспільства, прав і свобод громадян" [278, с. 275];

2) першочерговість вирішення соціальних проблем;

3) наявність справедливої і несуперечливої законодавчої бази;

4) можливість кожного виражати свої інтереси і мати вплив на прийняття

рішень;

5) захист власності громадян;

6) незворотність заохочення;

7) стабільність інститутів, неформальних відносин і партнерських зв'язків [31, с. 28–30];

8) доброчесність та професіоналізм. При цьому доброчесність являє собою спрямованість дій державного службовця на захист публічних інтересів та відмову державного службовця від превалювання приватного інтересу під час здійснення наданих йому повноважень, а професіоналізм – компетентне, об'єктивне і неупереджене виконання посадових обов'язків, постійне підвищення державним службовцем рівня своєї професійної компетентності, вільне володіння державною мовою і, за потреби, регіональною мовою або мовою національних меншин [279].

Інститут довіри, по-перше, є функціонально найбільш значущим неформальним інститутом із забезпечення ефективності економічної діяльності суб'єктів господарювання, а по-друге, процес його формування обумовлений тривалим історичним досвідом не одного покоління населення й залежить від ствердження в суспільстві таких інститутів, як держава, власність, влада, економічна культура, релігія, повага, демократія, реалізація прав людини, верховенство права тощо [31, с. 31].

Саме за допомогою підзвітності досягається баланс владних повноважень органів державної влади і покладеної на них відповідальності. Адже коли органи державної влади знають, що зобов'язані аргументовано доповідати і обговорювати результати своєї діяльності з громадськістю, то це породжує в них відчуття відповідальності. Наприклад, у сфері фіскальної діяльності запровадження фінансової підзвітності органів державної влади дало б можливість здійснювати моніторинг інформації про розподіл, розміщення та використання фінансових ресурсів, що, у свою чергу, створило б підґрунтя для викорінення в Україні нераціонального використання бюджетних коштів органами державної влади. При цьому така інформація не

повинна бути формальною.

Прозорість служить надійною запорукою нейтралізації корупційних тенденцій у державному управлінні, оскільки передбачає участь добре поінформованих та обізнаних громадян у розробці та прийнятті управлінських рішень. Прозорість характеризується максимально можливою доступністю інформації про діяльність управлінського апарату й формуванням жорсткого механізму громадського впливу на сферу державного управління через представницькі інститути. Особливістю прозорості у державному управлінні є те, що саме за допомогою реалізації доступу до управлінської інформації принципово видозмінюється діяльність органів державної влади та стає соціально орієнтованою [280, с. 16].

Незалежність полягає в тому, що всі рішення, які приймаються органами державної влади, повинні базуватися лише на чинному законодавстві, тобто органи державної влади повинні здійснювати свою діяльність незалежно від своїх власних інтересів, так само як і від інтересів фізичних та юридичних осіб, а також повинні бути вільними від впливу та втручання в їхню діяльність інших органів державної влади.

Таким чином, сьогодні актуальними залишаються такі напрямки вдосконалення у внутрішньополітичній сфері:

- 1) забезпечення неухильного додержання конституційних прав і свобод людини і громадянина, захист конституційного устрою, вдосконалення системи політичної влади з метою зміцнення демократії, духовних та моральних підвалин суспільства; підвищення ефективності функціонування політичних інститутів влади;

- 2) забезпечення прозорості в діяльності державних органів, прийнятті управлінських рішень, інформованості населення, зміцнення на цій основі його довіри до владних інститутів; формування і вдосконалення політико-правових, соціально-економічних та духовно-культурних засад етнонаціональної стабільності, відпрацювання ефективних механізмів узгодження інтересів етнічних спільнот та розв'язання міжнаціональних суперечностей [136].

Незважаючи на те, що лобіювання звикли сприймати як негативне явище, саме це явище допомагає захищати і розвивати права людини. При цьому цю діяльність необхідно регулювати, щоб негативний вплив не міг суттєво обійти демократичний процес. Законодавче регулювання лобістської діяльності повинно супроводжуватися і належною юридичною деталізацією з урахуванням особливостей вітчизняної правової системи [264, с. 84].

Удосконалення системи адміністрування податків і зборів, припинення лобіювання вузьких інтересів у сфері оподаткування, спрощення податкової системи – все це повинно позитивно вплинути на економічне зростання та залучення інвестицій до України. Однак для залучення інвестицій в Україні податкова система повинна бути конкурентною: необхідно сміливо експериментувати з податками, прагнучи все більшої лібералізації податкової системи, зменшення кількості звітів, спрощення системи обліку, зниження рівня безробіття населення, скорочення тіньового сектора економіки, розвитку ринку праці та забезпечення умов гідної праці, що сприятиме соціальній справедливості, виведенню зарплат з "тіні" і забезпечить наповнення бюджетів усіх рівнів.

Висновки до розділу 3

Враховуючи те, що найбільшу складову у формуванні фінансових ресурсів, які необхідні для розвитку держави, становлять податкові надходження, автором зосереджено увагу на важливих питаннях: нормотворчій діяльності у сфері податкових правовідносин, на застосуванні норм податкового права та на лобіюванні у сфері податків.

Запропоновано нормотворчу діяльність у сфері податкових відносин розглядати як певну реакцію держави в особі органів державної влади на ті суспільні відносини, які потребують відповідного правового регулювання у сфері оподаткування та у сфері державної митної справи. Звернуто увагу на те,

що наявність величезного масиву підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють питання у сфері оподаткування, є показником двох негативних явищ: невисокої якості ухвалених законів та надмірного нормативного регулювання відносин у сфері оподаткування.

Завданням ДФС України у сфері нормотворчої діяльності є своєчасне, точне і адекватне правове регулювання проблемного питання, обрання такого варіанта регулювання, який би найбільше відповідав інтересам суспільства. Метою нормотворчої діяльності ДФС України є не лише прийняття акта (набрання ним чинності), але і його реалізація, тобто досягнення певного результату, поставленої мети, на який і спрямована нормотворча діяльність.

Виділено та проаналізовано два самостійні етапи нормотворчої діяльності ДФС України: процес прийняття акта та процес його реалізації.

Крім того, зазначено, що ефективність правого регулювання податкових відносин залежить не тільки від змісту норм, а саме від того, наскільки ці приписи реалізуються. Функціонування правової системи будь-якої держави залежить як від механізму правового регулювання, так і від механізму правозастосовної діяльності. Важливість застосування податкових норм виявляється в забезпеченості гнучкості суспільних відносин та оперативності вирішення певних проблем завдяки індивідуальному підходу до регулювання податкових відносин, урахування конкретної ситуації, усунення певних перешкод, при цьому з юридичним закріпленням результатів поведінки учасників суспільних відносин. Звідси випливає, що застосування податкових норм полягає у слідуванні загальнообов'язковим приписам, але з урахуванням різноманітних фактів, умов, потреб платників податків при вирішенні індивідуальних питань.

Застосування податкових норм є багатоаспектною практичною діяльністю, яку не треба обмежувати лише прийняттям рішень, оскільки останнє є тільки кінцевим результатом, при цьому застосування норм – це безпосередньо процес реалізації права та обов'язків, це певні способи та чинники, через які право впливає на поведінку людей.

Правозастосування сприяє розвитку податкових правовідносин відповідно до об'єктивних закономірностей, усування перешкод, які виникають на шляху дії законів та здійснення практичної управлінської діяльності у податкових правовідносинах.

Поряд із загальними ознаками правозастосування у податкових відносинах має свої особливості, перш за все це пов'язано зі специфічним об'єктом при розгляді справ – виконанням податкового обов'язку, із закріпленим принципом презумпції правоти рішень платника податків, із закріпленим процедурно-процесуальним порядком здійснення діяльності контролюючого органу, із закріпленим принципом уникнення подвійного оподаткування.

Правозастосування у податкових відносинах здійснюється у виконавчо-оперативній, правоохоронній та судовій формах, при цьому кожна з форм є важливою для регулювання податкових відносин.

Крім того, правозастосування у податкових правовідносинах пов'язане також з тим, що цей процес дає змогу змінити ставлення громадян до податків, підвищити рівень якості виконання податкових процедур, підвищити рівень податкової культури, сформуванню позитивний імідж держави у свідомості громадян, у тому числі щодо законів.

Лобіювання у сфері податків охарактеризовано за певними критеріями: суб'єкти, об'єкти та предмет лобіювання, правова база.

Історично так склалося, що в Україні термін "лобіювання" часто сприймається як негативне явище, як явище впливу на управлінські рішення за допомогою незаконного тиску на представників влади, хабарництва, купівлі голосів. Хоча у позитивному значенні явище лобіювання можна розглядати як таке, що є необхідним для демократичного суспільства, коли різні групи осіб реалізують свої інтереси, при цьому прагнуть привернути до себе увагу органів державної влади.

Наголошено, що усі відносини між владою і громадянським суспільством у фіскальній сфері необхідно базувати на дотриманні таких

принципів: участь, довіра, підзвітність, прозорість та незалежність.

Зазначено, що відсутність нормативно-правового регулювання лобістської діяльності сприяє розвитку корупційних форм впливу на прийняття нормативно-правових актів та є сприятливим середовищем для посадових злочинів.

РОЗДІЛ 4

РЕАЛІЗАЦІЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ В ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ, ЩО ЗДІЙСНЮЮТЬ КОНТРОЛЬ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОДАТКОВОГО ТА БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА

4.1. Характеристика органів державної влади, що здійснюють контроль за дотриманням податкового та бюджетного законодавства

Усі функції держави мають свій механізм реалізації, основною якого слугує сукупність правових, організаційних, економічних, матеріальних елементів. Система таких складових обов'язково має бути адекватною тим завданням, що стоять перед державою, та спрямованою на досягнення цілей реалізації відповідних функцій держави [281, с. 218].

Реалізація фіскальної функції має важливе значення: перш за все через здійснення ефективної фіскальної політики можна найраціональніше оптимізувати доходи держави, використовуючи належні джерела їх отримання, а також обґрунтовано використовуючи державні кошти. Ефективна фіскальна політика повинна відповісти на питання, пов'язані зі встановленням максимально допустимого рівня податкового навантаження, його зростання або зниження, з метою забезпечення оптимального прибуткового ефекту оподаткування, дотримуючись при цьому інтересів як платників податків, так і держави, сприяти створенню необхідних умов для розвитку підприємницької активності, ліквідації тіньової економіки, мінімізації рівня інфляції, стабільного економічного зростання і поліпшення рівня життя населення країни [131, с. 184; 282, с. 25], а також сприяти вирішенню таких питань, як структурне удосконалення національної економіки, нівелювання галузевих і територіальних диспропорцій, стимулювання господарюючих суб'єктів до розвитку науково-технічного прогресу і запровадження передових технологій, формування людського капіталу тощо [131, с. 184].

Сьогодні визнано, що існує необхідність розвитку фіскальної функції

держави та створення відповідних противаг існуючим загрозам у фінансовій сфері, зменшення обсягів і кількості бюджетно-фінансових зловживань та злочинів, покращення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів, забезпечення надходжень до бюджету податків та зборів, посилення відповідальності усіх учасників бюджетних та податкових відносин. Саме здійснюючи фіскальну політику, органи державної влади вживають заходів з формування й реалізації дохідної та видаткової складових державного бюджету з метою ефективного виконання державою фіскальної функції.

Механізм реалізації фіскальної функції України можна умовно поділити за його змістом і формою на два блоки: нормативно-правовий механізм та інституційний механізм [283, с. 113–114].

В основі нормативно-правового механізму реалізації фіскальної функції лежать саме нормативно-правові акти, що закладають підвалини для формування та реалізації як фіскальної політики, так і фіскальної функції в цілому. Обсяг та характер такого законодавства багато в чому зумовлені також специфікою фінансової діяльності, яка потребує детальної регламентації. Державні фінанси можуть зберігати стійкість та міцність тільки при точному та послідовному регулюванні фінансових відносин, при більшій упорядкованості бюджетної роботи та фінансової дисципліни [284, с. 441].

Нормативно-правові акти, що закладають підвалини для формування та реалізації фіскальної функції, ми детально розглядали у підрозділі 2.2. Тому зосередимо нашу увагу на характеристиці інституційного механізму реалізації фіскальної функції.

В основі інституційного механізму реалізації фіскальної функції лежать відповідні структури, діяльність яких спрямована на реалізацію фіскальної функції держави. Інституційний механізм є однією з найважливіших складових механізму реалізації фіскальної функції, оскільки саме органи державної влади діють від імені держави та виконують її основні завдання та функції.

Система державних органів є, по суті, формою вираження держави, уособленням державної влади, адже державні органи та посадові особи діють в

інтересах та від імені держави. Крім того, лише державні органи наділені повноваженнями щодо вчинення примусових заходів до населення [285, с. 11]. Спрямованість на реалізацію завдань і функцій держави є однією з основних ознак органів державної влади, адже функції держави забезпечують державний апарат у цілому, у комплексі, у системі [286, с. 483].

До системи органів державної влади, що здійснюють реалізацію фіскальної функції, можна віднести такі:

- 1) КМ України;
- 2) Мінфін України;
- 3) ДФС України;
- 4) ДКС України;
- 5) Держаудитслужба України;
- 6) Держфінмоніторинг України;
- 7) РП України.

Враховуючи той факт, що уряд кожної країни здійснює політику, спрямовану на регулювання економічного розвитку [287, с. 160], КМ України, як вищий орган виконавчої влади, здійснює реалізацію фіскальної функції. Перш за все це проявляється в тому, що КМ України забезпечує здійснення внутрішньої та зовнішньої політики держави, в тому числі і фіскальної політики, виконання Конституції та законів України, актів Президента України; забезпечує проведення бюджетної, податкової політики, розробляє і виконує загальнодержавні програми економічного та соціального розвитку та інші державні цільові програми, організовує і забезпечує провадження митної справи, розробляє проекти законів про Державний бюджет України та про внесення змін до Державного бюджету України, забезпечує виконання затвердженого ВР України Державного бюджету України, подає ВР України звіт про його виконання; приймає рішення про використання коштів резервного фонду Державного бюджету України; обслуговує державний борг України. Саме КМ України спрямовує та координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади, здійснює контроль за їх діяльністю [88].

Мінфін України забезпечує формування та реалізує державну фінансову і бюджетну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, забезпечує формування та реалізацію єдиної державної податкової, митної політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [288].

Основне завдання Мінфіну України полягає у фінансовому забезпеченні виконання функцій держави, створення умов для соціально-економічного розвитку держави. При цьому всі завдання Мінфіну України при здійсненні фіскальної діяльності можна поділити на дві групи: завдання, пов'язані із загальною організацією і здійсненням фіскальної діяльності, та завдання, пов'язані з підготовкою, прийняттям та виконанням державного бюджету.

До завдань, пов'язаних із загальною організацією і здійсненням фіскальної діяльності, належать: розробка проектів законів та інших нормативно-правових актів з питань фіскальної діяльності; здійснення нормативно-правового регулювання у фінансовій, бюджетній, податковій, митній сферах, у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку та аудиту, випуску і проведення лотерей, організації та контролю за виготовленням цінних паперів, документів суворої звітності, видобутку, виробництва, використання та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та

напівдорогоцінного каміння, їх обігу та обліку, у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму; здійснення заходів з підвищення ефективності управління державними фінансами; забезпечення управління фіскальними ризиками, пов'язаними з діяльністю суб'єктів господарювання державного сектора економіки; здійснення державного регулювання бухгалтерського обліку, фінансової, бюджетної звітності та аудиту в Україні, розробка стратегії розвитку національної системи бухгалтерського обліку, визначення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, обов'язкових для усіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми, форми власності та підпорядкування (крім банків), здійснення адаптації законодавства з питань бухгалтерського обліку та аудиту в Україні до законодавства ЄС; забезпечення управління державним та гарантованим державою боргом тощо [288].

До завдань, пов'язаних з підготовкою, прийняттям та виконанням державного бюджету, належать: здійснення прогнозування та аналіз доходів бюджету; розробка разом з іншими центральними органами виконавчої влади проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період; розробка в установленому порядку проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік та підготовка відповідних матеріалів, що додаються до нього; організація роботи, пов'язаної із складанням та управлінням виконання Державного бюджету України, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету; удосконалення міжбюджетних відносин [288]. Так, відповідно до ст. 21 БК України, Мінфін України за участю центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері економічного і соціального розвитку, Національного банку України, а також головних розпорядників коштів державного бюджету, складає прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди, який ґрунтується на щорічному посланні Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і

зовнішнє становище України, Програмі діяльності КМ України, прогнозних та програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах. Відповідно до ст. 32 БК України, Мінфін України відповідає за складання проекту закону про Державний бюджет України, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів і розроблення проекту Державного бюджету України та прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди. Відповідно до ст. 42 БК України, Мінфін України здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету [106].

Крім того, до завдань Мінфіну України, пов'язаних з підготовкою, прийняттям та виконанням державного бюджету, належать: встановлення форм зведених показників за мережею, штатними розписами і контингентами установ та одержувачів бюджетних коштів; затвердження форми фінансової та бюджетної звітності про виконання зведеного, державного та місцевих бюджетів; запровадження програмно-цільового методу складення і виконання місцевих бюджетів та середньострокове бюджетне планування на місцевому рівні; формування програмної класифікації видатків та кредитування державного та місцевих бюджетів; затвердження та внесення змін до бюджетної класифікації; здійснення відкриття бюджетних програм головним розпорядникам коштів державного бюджету; погодження обсягів та умов здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій, здійснення реєстрації місцевих запозичень і місцевих гарантій; погодження залучення на поворотній основі коштів єдиного казначейського рахунка для покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів, Пенсійного фонду України та для надання середньострокових позик місцевим бюджетам; затвердження порядку отримання і погашення позик на покриття тимчасових касових розривів, що виникають за загальним фондом та бюджетом розвитку місцевих бюджетів, у фінансових установах; затвердження форми вимоги про

повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції та інформації про встановлення фактів нецільового використання субвенції [288].

Враховуючи положення ст. 1 Закону України "Про центральні органи виконавчої влади", Мінфін України забезпечує формування та реалізацію фіскальної політики, а інші центральні органи виконавчої влади виконують окремі функції з реалізації цієї політики [209].

Наказом Мінфіну України від 23.08.2012 № 939 "Про затвердження Порядку взаємодії Мінфіну України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу" до системи головного розпорядника, крім центрального апарату Мінфіну України, було віднесено ще шість відповідальних виконавців, а саме: ДКС; Державну митну службу; Державну податкову службу; Державну пробірну службу; Державну фінансову інспекцію; Держфінмоніторинг України [289].

Однак у зв'язку із проведенням адміністративної реформи, усунення дублювання їх повноважень, забезпечення скорочення чисельності управлінського апарату та витрат на його утримання, підвищення ефективності державного управління та оптимізації системи центральних органів виконавчої влади Указом Президента України від 24 грудня 2012 року № 726/2012 "Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади" було утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної митної служби України та Державної податкової служби України [290], а уже постановою КМ України від 21.05.2014 № 160 "Про утворення ДФС" утворено ДФС України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМ України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів [291].

Постановою КМ України від 10.09.2014 № 442 "Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади" ліквідовано Державну пробірну службу, поклавши функції з реалізації державної політики у сфері державного пробірного контролю на Мінфін України [292].

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 № 868 "Про утворення Держаудитслужби України" утворено Держаудитслужбу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМ України через Міністра фінансів України, реорганізувавши Державну фінансову інспекцію України [293].

Сьогодні ДФС України реалізує державну податкову політику та політику у сфері державної митної справи, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснює в межах повноважень, передбачених законом, контроль за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державну політику у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державну політику з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державну політику у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотримання порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів [211].

Відповідно до ст. 19-2 ПК України, ДФС виконує такі функції:

- 1) здійснює координацію діяльності контролюючих органів;
- 2) затверджує нормативно-правові акти з питань, що належать до компетенції контролюючих органів;
- 3) прогнозує, аналізує надходження податків, зборів, платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників, законодавства, угод про вступ до міжнародних організацій, інших міжнародних договорів України на надходження податків, зборів, платежів, надає пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;
- 4) узагальнює практику застосування законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, розробляє

проекти нормативно-правових актів;

5) видає узагальнюючі податкові консультації відповідно до ПК України;

б) виконує інші функції [137].

У цілому всі завдання ДФС України можна умовно поділити на декілька груп:

1) організація та здійснення адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів;

2) здійснення контролю за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;

3) проведення ліцензування та надання різних дозволів;

4) взаємодія з органами державної влади та органами інших держав;

5) виявлення та притягнення винних осіб до адміністративної та кримінальної відповідальності тощо [211].

Так, до основних завдань, що стосуються організації та здійснення адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, можна віднести такі:

1) розробка форм податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

2) здійснення адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

3) здійснення обліку платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

4) забезпечення ведення обліку податків і зборів, платежів;

5) здійснення погашення податкового боргу платників податків, а також

стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску тощо [211].

Так, наприклад, відповідно до статті 20 ПК України, контролюючі органи ДФС України мають запрошувати платників податків, зборів, платежів або їхніх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог законодавства з інших питань, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом; отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали; проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення тощо [137].

До основних завдань ДФС України, які пов'язані з проведенням ліцензування та надання різних дозволів, належать:

1) здійснення ліцензування митної брокерської діяльності; діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; діяльності суб'єктів господарювання з оптової торгівлі

спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами;

2) надання дозволів на відкриття та експлуатацію митних складів, складів тимчасового зберігання, магазинів безмитної торгівлі, вантажних митних комплексів, вільних митних зон комерційного або сервісного типу, видачу сертифікатів уповноваженого економічного оператора тощо [211].

До основних завдань ДФС України щодо взаємодії з органами державної влади та органами інших держав належать:

1) підготовка пропозиції щодо прогнозу доходів бюджетів і надходжень єдиного внеску з урахуванням прогнозу макроекономічних показників і тенденцій розвитку світової економіки;

2) подання Мінфіну України на основі макроекономічних показників та тенденцій розвитку світової економіки пропозиції щодо визначення прогнозних (індикативних) показників доходів державного бюджету для складання проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік;

3) здійснення разом з митними органами іноземних держав заходів щодо вдосконалення процедури пропуску через державний кордон України товарів і транспортних засобів, їх митного контролю та митного оформлення;

4) взаємодія та здійснення обміну інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, міжнародними організаціями;

5) укладення в установленому порядку міжвідомчих договорів з митними та податковими органами іноземних держав, проведення в межах повноважень, передбачених законом, переговорів та консультаційної роботи з підготовки міжнародних договорів з питань, що належать до компетенції ДФС України, готування пропозицій щодо укладення таких договорів, а також припинення та/або зупинення їх дії;

б) здійснення міжнародного співробітництва, забезпечення виконання зобов'язань, узятих за міжнародними договорами України, з питань, що належать до її компетенції, у тому числі шляхом надання взаємної адміністративної допомоги у запобіганні, виявленні та розслідуванні порушень

законодавства на підставі міжнародних угод тощо [211].

Так, наприклад, відповідно до ст. 319 МК України, товари, що переміщуються через митний кордон України, крім митного контролю, можуть підлягати державному санітарно-епідеміологічному, ветеринарно-санітарному, фітосанітарному, екологічному та радіологічному контролю. У пунктах пропуску через державний кордон України зазначені види державного контролю (крім радіологічного) здійснюються органами доходів і зборів у формі попереднього документального контролю на підставі інформації, отриманої від державних органів, уповноважених на здійснення цих видів контролю, з використанням засобів інформаційних технологій. Органи доходів і зборів взаємодіють з державними органами, уповноваженими на здійснення зазначених видів контролю, координують роботу з їх здійснення у пунктах пропуску через державний кордон і в зонах митного контролю на митній території України в порядку, встановленому МК України та іншими законами України [138].

До завдань ДФС України, пов'язаних з діяльністю щодо притягнення осіб до адміністративної та кримінальної відповідальності у сфері оподаткування та у митній сфері, належать такі:

1) здійснення у випадках, передбачених законом, провадження у справах про порушення митних правил та у справах про адміністративні правопорушення;

2) запобігання та протидія контрабанді та порушенням митних правил на митній території України; виявлення причин та умов, що сприяли вчиненню контрабанди та інших правопорушень у сфері державної митної справи, вживання заходів до їх усунення;

3) збирання, аналіз, узагальнення інформації про порушення законодавства у сфері митної справи, за результатами вживання заходів, спрямованих на запобігання таким порушенням;

4) здійснення заходів щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і

тютюнових виробів, затвердження норм втрат та виходу спирту, виноматеріалів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, порядок їх розроблення і застосування;

5) отримання і реєстрація заяв, повідомлень та іншої інформації про кримінальні та інші правопорушення у сфері оподаткування та бюджетній сфері, приймання щодо них передбачених законом рішень;

б) виявлення кримінальних та інших правопорушень у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах, а також встановлення місцезнаходження платників податків, опитування їх засновників, посадових осіб;

7) провадження відповідно до закону оперативно-розшукової діяльності, досудове розслідування, а також вживання заходів до відшкодування завданих державі збитків;

8) здійснення розшуку осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, митній та бюджетній сферах;

9) проведення роботи, пов'язаної з боротьбою з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів тощо [211].

Так, наприклад, відповідно до ст. 20 ПК України, контролюючі органи ДФС України мають право складати стосовно платників податків-фізичних осіб та посадових осіб платників податків-юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом [137].

ДКС України реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів. ДКС України відповідно до покладених на нього завдань та в установленому законодавством порядку:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до його компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення

законодавчих актів, актів Президента України та КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів України;

2) забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунка, відкритого у Національному банку України, зокрема: здійснює розрахунково-касове обслуговування розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; здійснює відкриття і закриття рахунків у національній валюті, проводить операції на рахунках, формує та видає виписки з рахунків; здійснює розподіл бюджетних коштів між державним бюджетом, бюджетами Автономної Республіки Крим, областей, м. Києва та Севастополя, між місцевими бюджетами, а також між загальним та спеціальним фондами бюджету відповідно до нормативів відрахувань, визначених бюджетним законодавством, і їх перерахування відповідно до законодавства; здійснює повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету; здійснює бюджетне відшкодування податку на додану вартість; здійснює операції з повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів; проводить відповідні розрахунки між державним та місцевими бюджетами, а також між учасниками бюджетного процесу та суб'єктами господарювання; формує та веде єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і базу даних мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; формує і доводить до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів витяги з розпису державного бюджету, витяги з розпису державного бюджету за територіями, територіальний розподіл за міжбюджетними трансфертами та зміни до них; здійснює реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; здійснює платежі за дорученнями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до законодавства, в тому числі платежі, пов'язані з виконанням зобов'язань, взятих під державні та місцеві гарантії; перераховує міжбюджетні трансферти; здійснює операції в

іноземній валюті для проведення витрат розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; здійснює погашення та обслуговування державного боргу, здійснює платежі, пов'язані з виконанням гарантійних зобов'язань держави, в національній та іноземній валютах за дорученням Мінфіну; забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів під час реалізації спільних з міжнародними фінансовими організаціями проектів;

3) здійснює безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів або боржників на підставі рішення суду;

4) здійснює відкриття, закриття та обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування податків;

5) обслуговує кошти фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, інших клієнтів та кошти єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

6) управляє наявними фінансовими ресурсами, що консолідуються на єдиному казначейському рахунку;

7) забезпечує розміщення тимчасово вільних коштів єдиного казначейського рахунка та коштів валютних рахунків державного бюджету на депозитах або шляхом придбання державних цінних паперів за рішенням Міністра фінансів України, погодженим з Національним банком;

8) здійснює покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів та Пенсійного фонду України;

9) здійснює операції з купівлі іноземної валюти та, за погодженням з Мінфіном України, операції з продажу іноземної валюти, яка обліковується на рахунках Казначейства;

10) здійснює видачу і погашення фінансових казначейських векселів;

11) веде бухгалтерський облік операцій з виконання державного та місцевих бюджетів;

12) встановлює графіки подання квартальної та річної зведеної бюджетної та фінансової звітності головним розпорядникам коштів державного бюджету;

13) зводить і складає звітність про виконання державного, місцевих, зведених місцевих і зведеного бюджетів та подає звітність органам законодавчої, виконавчої влади, місцевим фінансовим органам;

14) розміщує на офіційному веб-сайті Казначейства звітність про виконання державного бюджету та інформацію про виконання місцевих бюджетів;

15) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, контроль за веденням бухгалтерського обліку надходжень і витрат державного та місцевих бюджетів, складанням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель у частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів;

16) застосовує або здійснює заходи впливу за порушення бюджетного законодавства;

17) забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень шляхом проведення оцінки їх діяльності;

18) розглядає і погоджує проекти законодавчих актів, актів Президента України, актів КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в

установленому порядку подає їх Міністру фінансів України;

19) надає консультаційну допомогу учасникам бюджетного процесу з питань, що належать до його компетенції;

20) забезпечує функціонування багаторівневої інформаційно-обчислювальної та внутрішньої платіжної систем Казначейства, вживає заходів до захисту інформації, яка обробляється органами Казначейства;

21) здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Казначейства;

22) інформує громадськість про свою діяльність та про стан реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

23) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Казначейства, підприємств, установ і організацій, що належать до сфери його управління;

24) здійснює інші повноваження, визначені законом [294].

Держаудитслужба України забезпечує формування і реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснює державний фінансовий контроль, що спрямований на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів.

Держаудитслужба України відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до її компетенції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх КМ України;

2) здійснює контроль у міністерствах, інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах, суб'єктах господарювання державного сектора економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які

отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи); суб'єктах господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні;

3) реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель;

4) здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів; досягненням економії бюджетних коштів і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів; цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії; достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу; дотриманням законодавства на усіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів; дотриманням законодавства про державні закупівлі; веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету; станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності; виконанням функцій з управління об'єктами державної

власності; станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів, станом внутрішнього контролю в інших підконтрольних установах; усуненням виявлених недоліків і порушень;

5) проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності підконтрольних установ;

б) проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ;

7) сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та / або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами господарювання державного сектора економіки, визначеними в установленому порядку;

8) вживає в межах повноважень, передбачених законом, заходів до усунення виявлених недоліків та запобігання їм у подальшому, а саме: проводить аналіз стану дотримання фінансової та бюджетної дисципліни, виявляє причини та умови, що призвели до недоліків і порушень, готує рекомендації та пропозиції щодо їх усунення і запобігання їм у подальшому; подає зазначені рекомендації та пропозиції КМ України, міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, іншим державним органам, органам місцевого самоврядування та керівникам підконтрольних установ; здійснює контроль за станом урахування і впровадження поданих рекомендацій та пропозицій;

9) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме: вимагає від керівників та інших осіб підприємств, установ та організацій, що контролюються, усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог; звертається до суду в інтересах держави у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і

використання активів; застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення на осіб, винних у порушенні законодавства; передає в установленому порядку правоохоронним органам матеріали за результатами державного фінансового контролю у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь;

10) забезпечує участь представників Держаудитслужби України в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

11) здійснює розгляд листів, заяв і скарг про факти порушення законодавства з фінансових питань та бюджетного законодавства, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

12) подає щомісяця ВР України, КМ України і Мінфіну України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

13) здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держаудитслужби України;

14) інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері;

15) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держаудитслужби України, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери її управління;

16) здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до компетенції Держаудитслужби України;

17) здійснює інші повноваження, визначені законом [295].

Держфінмоніторинг України реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

Держфінмоніторинг України, реалізуючи фіскальну політику в державі:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Служби, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та КМ України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністрові фінансів України;

2) надсилає посадовим особам, державним органам (крім Національного банку України), в тому числі правоохоронним органам, органам прокуратури та судам, органам місцевого самоврядування, органам державної виконавчої служби, підприємствам, установам, організаціям запити щодо одержання відповідно до закону інформації (у тому числі копій документів), необхідної для виконання покладених на Держфінмоніторинг України завдань;

3) співпрацює з органами виконавчої влади, Національним банком України, іншими державними органами, включеними до системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

4) подає в разі наявності достатніх підстав вважати, що фінансова операція або сукупність пов'язаних між собою фінансових операцій можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванням тероризму чи фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення, до правоохоронних органів, уповноважених приймати рішення згідно з КПК України, а також розвідувальних органів для проведення оперативно-розшукової діяльності відповідні узагальнені матеріали (додаткові узагальнені матеріали) та одержує від них інформацію про хід їх розгляду;

5) подає в разі наявності достатніх підстав підозрювати, що фінансова операція або клієнт пов'язані із вчиненням суспільно небезпечного діяння, визначеного КК України як злочин, що не стосується легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму, інформацію до відповідного правоохоронного або розвідувального органу як

узагальнені матеріали або додаткові узагальнені матеріали;

б) бере участь у міжнародному співробітництві з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, зокрема: бере участь за дорученням КМ України у підготовці відповідних міжнародних договорів України; здійснює міжнародне співробітництво з відповідними органами іноземних держав у частині обміну досвідом та інформацією про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; забезпечує співробітництво з міжнародними, міжурядовими організаціями, діяльність яких спрямована на забезпечення міжнародного співробітництва у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, у тому числі з Групою з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (FATF), Комітетом експертів Ради Європи з оцінки заходів протидії відмиванню коштів та фінансуванню тероризму (MONEYVAL), ЄС, Світовим банком, МВФ, Егмонтською групою підрозділів фінансових розвідок, ООН;

7) проводить аналіз методів та фінансових схем легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення;

8) проводить щороку узагальнення інформації про стан запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення в державі;

9) погоджує в установленому порядку проекти нормативно-правових актів суб'єктів державного фінансового моніторингу з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового

знищення;

10) забезпечує взяття на облік та зняття в установленому порядку з обліку суб'єктів первинного фінансового моніторингу;

11) вимагає від суб'єктів первинного фінансового моніторингу виконання вимог законодавства, що регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, і в разі виявлення порушень вимог законодавства вживає заходів, передбачених законами, а також повідомляє відповідним суб'єктам державного фінансового моніторингу, які відповідно до Закону України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення" виконують функції з державного регулювання і нагляду за суб'єктами первинного фінансового моніторингу;

12) здійснює типологічні дослідження у сфері протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму чи фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

13) забезпечує координацію діяльності державних органів у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

14) забезпечує в установленому порядку організацію та координацію роботи з перепідготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів органів державної влади з питань фінансового моніторингу та відповідальних працівників суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а також працівників, залучених до проведення фінансового моніторингу, щодо боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення на базі відповідного навчального закладу, що належить до сфери управління Держфінмоніторингу України;

15) надає відповідно до законодавства суб'єктам державного фінансового моніторингу інформацію для підвищення ефективності здійснення нагляду за додержанням суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог законодавства з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

16) повідомляє суб'єкту первинного фінансового моніторингу після надходження інформації від судів або правоохоронних органів, уповноважених приймати рішення відповідно до КПК України, про вручення особі письмового повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, про закриття кримінального провадження, яке розпочато за повідомленням такого суб'єкта, яке надійшло до Держфінмоніторингу України відповідно до законодавства, а також надає йому інформацію про ухвалені судами рішення за такими кримінальними провадженнями з одночасним надісланням повідомлення відповідному суб'єкту державного фінансового моніторингу;

17) забезпечує ведення обліку: інформації про фінансові операції, що стали об'єктом фінансового моніторингу; узагальнених матеріалів і додаткових узагальнених матеріалів, наданих правоохоронним або розвідувальним органам, а також прийнятих за результатами їх розгляду процесуальних рішень; інформації про результати досудового розслідування та ухвалені судові рішення у кримінальних провадженнях, у яких використовувалися (використовуються) надані узагальнені матеріали, та про кількість осіб, які вчинили кримінальні правопорушення або підозрюються в їх вчиненні, а також осіб, засуджених за вчинення злочинів; інформації про конфісковані активи та активи, на які накладено арешт у кримінальних провадженнях, у яких використовувалися (використовуються) надані узагальнені матеріали, та про кількість осіб, стосовно яких судом ухвалено рішення про конфіскацію активів та на активи яких накладено арешт; надісланих і виконаних міжнародних запитів про співробітництво у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню

тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; суб'єктів первинного фінансового моніторингу;

18) забезпечує функціонування та розвиток єдиної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення;

19) здійснює в межах повноважень, передбачених законом, регулювання та нагляд за діяльністю суб'єктів первинного фінансового моніторингу, зокрема: здійснює нагляд у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення за діяльністю відповідних суб'єктів первинного фінансового моніторингу, зокрема шляхом проведення планових та позапланових перевірок, у тому числі безвізних; забезпечує надання методологічної, методичної та іншої допомоги суб'єктам первинного фінансового моніторингу у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (в тому числі надає роз'яснення з питань застосування законодавства у зазначеній сфері); здійснює регулювання та нагляд з урахуванням оцінки ризиків у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення з метою визначення відповідності заходів, що здійснюються суб'єктами первинного фінансового моніторингу, для обмеження (зменшення) ризиків під час їх діяльності; вимагає від суб'єктів первинного фінансового моніторингу виконання вимог законодавства, що регулює відносини у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, а в разі виявлення порушень вимог законодавства вживає заходів, передбачених законом; проводить перевірку наявності професійної підготовки відповідальних

працівників та організації професійної підготовки інших працівників суб'єктів первинного фінансового моніторингу, залучених до проведення фінансового моніторингу, у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення; забезпечує зберігання інформації, що надійшла від суб'єктів первинного та державного фінансового моніторингу, правоохоронних органів; вживає відповідно до законодавства заходів щодо перевірки бездоганної ділової репутації осіб, які здійснюватимуть чи здійснюють управління, мають намір набути істотну участь (або є кінцевими вигодоодержувачами) у суб'єктах первинного фінансового моніторингу; вживає відповідно до законодавства заходів для недопущення до управління суб'єктами первинного фінансового моніторингу осіб, які мають не погашену або не зняту в установленому законом порядку судимість за корисливі злочини або тероризм; вживає у випадках, встановлених законодавством, заходів для недопущення формування капіталу відповідних суб'єктів первинного фінансового моніторингу за рахунок коштів, джерела походження яких неможливо підтвердити на підставі офіційних документів або їх копій, засвідчених в установленому порядку;

20) здійснює управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління Держфінмоніторингу України;

21) здійснює розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних з діяльністю Держфінмоніторингу, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Держфінмоніторингу України;

22) забезпечує взаємодію із засобами масової інформації та громадськістю;

23) здійснює інші повноваження, визначені законом [296].

РП України від імені ВР України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Саме РП України:

1) здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до

державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень; проведення витрат державного бюджету, включаючи використання бюджетних коштів на забезпечення діяльності ВР України, Президента України, КМ України, Конституційного Суду України, ВС України, вищих спеціалізованих судів, Уповноваженого ВР України з прав людини, Вищої ради правосуддя, Генеральної прокуратури України та інших органів, безпосередньо визначених Конституцією України; використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування; здійснення таємних видатків державного бюджету; управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету, включаючи забезпечення відрахування (сплати) до державного бюджету коштів, отриманих державою як власником таких об'єктів, та використання коштів державного бюджету, спрямованих на відповідні об'єкти; надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; операцій щодо державних внутрішніх та зовнішніх запозичень, державних гарантій, обслуговування і погашення державного та гарантованого державою боргу; використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, виконання міжнародних договорів України, що призводить до фінансових наслідків для державного бюджету, у межах, які стосуються таких наслідків; здійснення закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; управління коштами державного бюджету центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету; інших операцій, пов'язаних із надходженням коштів до державного бюджету та їх

використанням; виконання кошторису доходів та витрат Національного банку України;

2) проводить експертизу поданого до ВР України проекту закону про Державний бюджет України (включаючи матеріали, що додаються до цього проекту закону) та готує відповідні висновки;

3) аналізує виконання Державного бюджету України та готує відповідні висновки, а також пропозиції щодо усунення виявлених відхилень і порушень;

4) аналізує річний звіт про виконання закону про Державний бюджет України, поданий КМ України, та готує відповідні висновки з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень та вдосконалення бюджетного законодавства;

5) аналізує ефективність використання суб'єктами господарювання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету;

6) здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів ВР України та на пленарних засіданнях ВР України, звіту Антимонопольного комітету України та звіту Фонду державного майна України в частині, що впливає на виконання державного бюджету;

7) здійснює попередній аналіз, до розгляду на засіданнях комітетів ВР України та на пленарних засіданнях ВР України, щорічного звіту, що містить аналіз функціонування системи публічних закупівель та узагальнену інформацію про результати здійснення контролю у сфері закупівель, протягом трьох місяців з дня його оприлюднення;

8) здійснює за зверненням органів місцевого самоврядування, фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, державних підприємств та інших суб'єктів господарювання державного сектора економіки заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів

звернення;

9) направляє за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення РП України;

10) аналізує реалізацію наданих РП України рекомендацій (пропозицій) з метою оцінки їх результативності;

11) звертається до суду у разі порушення об'єктами контролю повноважень членів РП України та посадових осіб апарату РП України, зокрема щодо усунення перешкод у реалізації таких повноважень;

12) у разі виявлення ознак кримінального або адміністративного правопорушення інформує про них відповідні правоохоронні органи;

13) здійснює співробітництво з вищими органами фінансового контролю інших держав, міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво, проводить з органами фінансового контролю інших держав спільні та паралельні аудити;

14) здійснює методичну та методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту);

15) забезпечує проведення для посадових осіб апарату РП України навчання та підвищення кваліфікації;

16) здійснює інші повноваження, визначені законом [297].

Помилково буде стверджувати, що лише вищевказані органи державної влади беруть участь у реалізації фіскальної функції держави. Варто зазначити, що ці органи державної влади відіграють ключову роль в інституційному механізмі реалізації фіскальної функції. Однак поряд з ними є й інші органи державної влади, які тим чи іншим чином беруть участь у реалізації фіскальної функції держави.

Так, наприклад, відповідно до ст. 2 БК України, розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи, тобто органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету.

Відповідно до ст. 22 БК України, за обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути виключно:

1) за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність ВР України, Президента України, КМ України в особі їх керівників; міністерства, Національне антикорупційне бюро України, Конституційний Суд України, ВС України, Вища рада правосуддя та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Державна судова адміністрація України, Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або КМ України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішенням про бюджет Автономної Республіки Крим, – уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників;

3) за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради [106].

Наказом Мінфіну України від 14.01.2011 № 11 "Про бюджетну класифікацію" виділено 90 головних розпорядників бюджетних коштів [72].

Головний розпорядник бюджетних коштів:

1) розробляє плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних проектів);

2) організовує та забезпечує на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу);

3) отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України (рішенні про місцевий бюджет); приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та/або одержувачами бюджетних коштів, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань;

4) затверджує кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (плани використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів), якщо інше не передбачено законодавством;

5) розробляє проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами;

6) розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), при цьому забезпечуючи: своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься; відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) та/або розпису бюджету (крім випадків внесення змін до паспортів бюджетних програм у разі внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ), порядкам використання бюджетних коштів і правилам складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання; підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною

державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації;

7) здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

8) здійснює контроль за своєчасним поверненням у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, а також кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), та коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

9) здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

10) забезпечує організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством;

11) забезпечує доступність інформації про бюджет відповідно до законодавства та БК України [106].

Таким чином, реалізація фіскальної функції держави багато в чому залежить як від нормативно-правового механізму, що закладає підвалини для формування та реалізації фіскальної функції, так і від інституційного механізму, тобто від органів державної влади, діяльність яких спрямована на реалізацію фіскальної функції держави. Саме органи державної влади вживають заходи щодо формування й реалізації дохідної та видаткової складових державного бюджету, впроваджують заходи з метою ефективного виконання фіскальної функції держави.

4.2. Інституційні умови реалізації фіскальної функції в Україні

Реалізація фіскальної функції держави зумовлена низкою чинників, у тому числі потребами євроінтеграції, децентралізації та боротьби із системними кризовими явищами в економіці, входження у світовий економічний простір [298, с. 188]. Крім того, дослідження інституційних умов реалізації фіскальної функції держави дасть можливість виділити сукупність законодавчих елементів та інституцій, направлених на створення належного середовища для досягнення основної мети фіскальної функції.

Незмінним залишається той факт, що основою для реалізації фіскальної функції держави є ефективна система управління державними фінансами, дієва фіскальна політика, забезпечення законності та фінансової дисципліни, проведення бюджетного та податкового контролю, проведення ефективного та раціонального використання державних коштів.

Ефективність системи управління державними фінансами має важливе значення для забезпечення стабільності бюджетної системи, фінансової безпеки та стійкого економічного зростання [299]. Так, наприклад, Стратегією сталого розвитку "Україна-2020" визначено першочергові пріоритети та індикатори належних соціально-економічних, організаційних, політико-правових умов становлення та розвитку України, що дадуть можливість виходу України на провідні позиції у світі. При цьому для дієвої реалізації фіскальної функції держави необхідним є проведення дієвої податкової реформи, реформи державної митної справи та інтеграція в митну спільноту Європейського Союзу, реформи державного фінансового контролю та бюджетних відносин [81].

Як результати реалізації Стратегії передбачено досягнення 25 ключових показників [81], що оцінюють хід виконання реформ, серед яких:

1) у рейтингу Світового банку "Doing Business" Україна посяде місце серед перших 30 позицій. Сьогодні Україна у рейтингу «Doing Business-2018»

перебуває на 76 сходинці. Для прикладу, США перебуває на 6, Швеція – на 10, ФРН – на 20, Іспанія – на 28 позиції. Тому для того щоб за період з 2018 до 2020 року Україна посіла місце серед перших 30 позицій, необхідно є більш дієва реалізація стратегії [81];

2) кредитний рейтинг України – рейтинг за зобов'язаннями в іноземній валюті за шкалою рейтингового агентства «Standard and poors» – становитиме не нижче інвестиційної категорії "BBB", тобто в державі є достатня здатність виконувати свої фінансові зобов'язання, проте більшою є чутливість до дії несприятливої економічної кон'юнктури. Станом на травень 2018 року аналітиками рейтингового агентства «Standard and poors» кредитний рейтинг України підтверджено на рівні "B-/B" [300], прогноз стабільний, тобто стабільний прогноз відображає думку, що в Україні є високою уразливість в умовах несприятливої ділової, фінансової і економічної кон'юнктури, хоча існує можливість виконання фінансових зобов'язань;

3) за глобальним індексом конкурентоспроможності, який розраховує Всесвітній Економічний Форум (WEF), Україна увійде до 40 кращих держав світу. Сьогодні Україна за індексом конкурентоспроможності займає 81 місце серед 137 країн світу. Відповідно до інформації МВФ, такими найпроблемнішими чинниками є інфляція (16,3 %), корупція (13,9 %), політична нестійкість (12,1 %), податкові ставки (9,7 %), податкові правила (9,4 %), нестабільність уряду (8,9 %), неефективна урядова бюрократія (6,9 %) [301];

4) за індексом сприйняття корупції, який розраховує Transparency International, Україна увійде до 50 кращих держав світу тощо. Відповідно до результатів дослідження міжнародної громадської організації у боротьбі з корупцією та дослідженні питань корупції у світі Transparency International, Україна за рівнем корупції в країні зайняла 130 місце серед 180 країн [302].

Таким чином, такі рейтинги України відображають слабкість її економіки (з точки зору рівня доходів на душу населення), а також

несприятливе інституціональне середовище і складну політичну ситуацію, значний вплив на які робить корумпованість різних рівнів управління, що потребує вирішення.

Оскільки регулювання економіки набуває безлічі різноманітних форм і впливає різноманітними засобами, тому зрозуміло, що немає єдиного пояснення його підстав та можливих позитивних результатів впливу на економіку. Державне регулювання ринкової економіки в усіх його проявах охоплює таке велике число ринків товарів та послуг і настільки істотно різниться за формою та обсягом, що однією теорією важко пояснити навіть частину випадків регулювання [303, с. 84–85].

Будь-яке державне втручання в економіку передбачає впровадження певних змін. З точки зору функціонування бюджетної системи, податкової системи ускладнення бюджетного та податкового законодавства та податкового адміністрування викликає ризик, який пов'язаний з ростом витрат на адміністрування та якісне виконання вимог законодавства. Крім того, в результаті ускладнення правового регулювання та контролю зростають і ризики ведення бізнесу. Для реформування бюджетної та податкової системи та відповідних заходів державної політики з урахуванням вищевикладених проблем та викликів, що стоять перед вітчизняною податковою системою, можуть бути виділені такі інституційні умови: збалансованість бюджету; підвищення ефективності та справедливості оподаткування в поєднанні з органічним розвитком фіскального інструментарію.

Послідовно розглянемо доцільність та доречність створення цих умов.

Якщо при проведенні реформ у фіскальній сфері темпи реструктуризації та скорочення бюджетних витрат будуть повільнішими від необхідних, то для забезпечення стабільності бюджетної системи необхідно буде підвищувати ставки податків. Звичайно, підвищення ставок податків негативно впливає на соціально-економічний розвиток держави, однак незначне збільшення ставок податків дозволить досягнути необхідного скорочення неефективних витрат і є кращим, ніж збільшення державного боргу або емісійне фінансування

бюджету, які викликають макроекономічну нестабільність [304, с. 48].

Для збільшення податкових доходів бюджету можуть бути вжиті такі майже традиційні заходи: збільшення податків при реалізації таких ліквідних товарів, як м'ясо, деревина, нафта, нафтопродукти та газ, скасування певних податкових пільг як з фізичних, так і юридичних осіб, підвищення акцизів на тютюн та алкоголь [303; 305; 306] та ін. Однак підвищення ставок податків може призвести до соціального незадоволення населення, тому такі заходи повинні застосовуватися у крайньому випадку, якщо інші можливості для стабілізації системи державних фінансів уже вичерпані.

Щодо підвищення ефективності та справедливості оподаткування як основної інституційної умови реалізації фіскальної функції, варто зазначити, що недостатньо ефективне та справедливе оподаткування спотворює прийняття раціональних економічних рішень, негативно позначається на конкуренції, створює ризики зловживання з боку чиновників і стимули до недобросовісної поведінки суб'єктів господарювання, створює інші негативні чинники, в результаті чого пригнічується загальна економічна активність.

Важливо врахувати ту обставину, що можливе скасування пільгових ставок ПДВ спричинить за собою необхідність розробки та впровадження компенсуючих механізмів [307; 308], оскільки пільгові ставки податку здебільшого застосовуються для соціально значущих товарів, експортних операцій та ін. Тут доречно згадати досвід китайських реформ, яким були властиві поетапність, експериментальний підхід, заснований на методі спроб і помилок, а способи, інструменти і форми перетворень суттєво відрізнялися за сферами (галузями) застосування, регіонами й санкціонувалися центральною владою тільки після помітних успіхів на місцевому рівні.

Бюджетні видатки повинні базуватися на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства і використовуватися на загальносуспільні потреби (Конституція України), тому підвищення ефективності бюджетних витрат дозволить знизити податки. Зниження податків доцільно робити за рахунок змін умов і норм загальнообов'язкового

державного соціального страхування, що передбачає надання соціального захисту та матеріального забезпечення громадян у разі хвороби, повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати страхових внесків власником або уповноваженим ним органом, громадянами, а також бюджетних та інших джерел, передбачених законом [309]. Саме надмірне податкове навантаження на фонд оплати праці, високі ставки податків та внесків, які зобов'язані сплачувати працедавці, змушують суб'єктів підприємницької діяльності шукати різні варіанти зменшення такого навантаження: неоформлення працівників на роботу, виведення працівників за штат з подальшим оформленням їх як фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, які і надалі працюють і виконують свої службові обов'язки. В цілому збільшення податкового навантаження на суб'єктів підприємництва суперечить загальносвітовій тенденції, адже всі країни світу прагнуть до зменшення загального навантаження на фонд оплати праці, зниження ставок податків та внесків, проведення дієвої пенсійної реформи для досягнення добробуту населення [310–313].

Щодо реформування податків на майно, то у середньостроковій перспективі доцільно провести реформування майнового оподаткування, ефективний та справедливий податок доречно застосувати на дійсно цінне рухоме та нерухоме майно, землю (чи довгострокове користування нею), на екзотичних тварин та навіть на утримання звичайних собак і кішок, наприклад як в Японії та Ізраїлі. Удосконалення оподаткування майна передбачає визначення та деталізацію об'єкта оподаткування, суттєве удосконалення механізмів та принципів оподаткування майна, на основі яких можна збільшити надходження від нього і замінити ним більш «шкідливі» прямі податки. Вирішення кожного з цих завдань має свої варіанти. Так, відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», оцінка майна являє собою процес визначення його

вартості на дату оцінки за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами, і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності. До суб'єктів оціночної діяльності належать суб'єкти господарювання: зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності, або органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі. Основна проблема полягає у визначенні вартості об'єкта оподаткування в конкретних умов ринку на певну дату оцінки за певною процедурою [314]. Визначення оціночної вартості об'єкта оподаткування прямо залежить від вибору методу такої оцінки, від способу визначення вартості об'єкта оцінки, послідовності оціночних процедур. При цьому оціночною вартістю для цілей оподаткування є ринкова вартість, розрахована відповідно до національних стандартів та інших нормативно-правових актів з питань оцінки майна і майнових прав [315]. Таким чином, оцінка об'єктів оподаткування дійсно може проводитися незалежним оцінювачем, але у вітчизняних реаліях більш доцільною є типова оцінка податковими органами за деякими формальними критеріями на основі кадастрової оцінки об'єктів нерухомості.

Фактично оподаткування майна фізичних осіб може передбачати не один, а два податки: один платять всі власники нерухомості, другий – тільки власники дорогої нерухомості. Доцільно було б запровадити податок на основні фонди підприємств, які безпосередньо використовуються у створенні додаткової вартості. Такий податок був би дійсно виправданим з точки зору стимулювання ефективності бізнесу і міг би стати реальною заміною податку на додану вартість [316, с. 25]. Доречним є також запозичення до вітчизняного

законодавства досвіду Великої Британії стосовно запровадження прогресивного податку на надприбутки підприємств, які отримуються внаслідок об'єктивних помилок, наприклад, при проведенні приватизації [317].

Слід модернізувати систему існуючих нормативів гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин у навколишньому природному середовищі, дотримання яких забезпечує екологічну безпеку, створює сприятливе середовище життєдіяльності, запобігає шкідливому впливу та виникненню небезпеки для здоров'я людини та стану навколишнього природного середовища.

Дозволи на види забруднюючих речовин видаються суб'єктам підприємницької діяльності та дають право експлуатувати об'єкти, з яких надходять забруднюючі речовини або їх суміші в навколишнє природне середовище, за умов дотримання встановлених відповідних нормативів гранично допустимих викидів та вимог до технологічних процесів у частині обмеження викидів забруднюючих речовин. Такі дозволи видаються за умов неперевищення протягом строку їх дії встановлених нормативів екологічної безпеки, неперевищення нормативів допустимих викидів забруднюючих речовин, дотримання вимог до технологічних процесів у частині обмеження викидів забруднюючих речовин [318; 319]. Плата за дозволи на викиди повинна бути доповнена значними штрафними санкціями за перевищення встановлених викидів, а законодавство – посиленням відповідальності за порушення законодавства про охорону навколишнього середовища [320].

Для збільшення ефективності та справедливості оподаткування необхідно ввести в бюджетний процес оцінку податкових витрат бюджету [65, с. 126–139] та відповідну оптимізацію надання податкових преференцій. Зрозуміло, що податкові пільги забезпечують рівність в оподаткуванні, адже підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [137]. Надаючи податкові пільги, контролюючий орган повинен здійснювати контроль за правильністю

надання та обліку податкових пільг, а також їх цільовим використанням, за наявності законодавчого визначення напрямів використання (щодо умовних податкових пільг) та своєчасним поверненням коштів, не сплачених до бюджету внаслідок надання пільги, у разі її надання на поворотній основі [137]. Саме здійснення постійної оцінки податкових витрат бюджету та оприлюднення такої інформації дозволять запровадити справедливий принцип – "широка податкова база – низька податкова ставка".

Елементом податкових перетворень як інституційної умови реалізації фіскальної функції має стати регулярне проведення аналізу раніше встановлених пільг, оцінка ефективності їх дії відповідно до поставлених завдань, що дозволить приймати рішення про їх продовження або скасування. Запровадження зазначених засад у правозастосовну практику буде кроком уперед у подальшій розробці та побудові сучасної "дайсієвої" концепції правовладдя в нашій країні у справедливій і чесній оптимізації суспільних відносин у сфері оподаткування зокрема.

Чинне законодавство передбачає необхідний інструментарій для того, щоб виявити участь фіктивних фірм – фірм-одноденок у схемах ухилення від сплати податків. Найчастіше фірми-одноденки використовуються для того, щоб підтвердити витрати і отримувати відрахування по ПДВ або підвищити додану вартість продукції, тим самим знизивши навантаження по сплаті податків. Україна веде боротьбу з виявленням фірм-одноденок, однак ефективний результат в такій боротьбі буде тільки тоді, коли до кримінальної відповідальності будуть притягатися безпосередні організатори створення таких фірм. Тому за аналогією із закордонним податковим законодавством у вітчизняній системі оподаткування доцільно дотримуватись таких принципів: встановлення податкових пільг та форм є прерогативою винятково законодавства; категорична заборона надання індивідуальних податкових пільг тощо [321, с. 370; 322, с. 161–167].

Важливим при реалізації фіскальної функції є використання закріпленого у податковому законодавстві поняття «розумна економічна причина» або

«ділова мета», розмежування законного зменшення податкових платежів та незаконного ухилення від сплати податків. Будь-який суб'єкт підприємницької діяльності має на меті досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку, тому суть «ділової мети» полягає в тому, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті своєї господарської діяльності (ПК України). Позитивна практика зарубіжних країн [323; 324] показує, що саме до тих платників податків, які здійснюють не заборонені законом дії, формально дотримуються вимог законодавства, штучно зменшують свої податкові зобов'язання, можуть застосовуватися певні санкції, якщо вчинені ними операції не мали «ділової мети» діяльності. Як відомо, суть доктрини полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування, та який не має під собою розумної, економічно обґрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети, може бути визнаний недійсним. При цьому для запобігання ухиленню від сплати податків одержана податкова вигода не визнається діловою метою правочину [325, с. 184–192].

Більш широке та дієве використання в податковому адмініструванні поняття "ділової мети" дозволить підвищити передбачуваність наслідків від не зовсім добросовісних дій учасників податкових правовідносин, а також буде сприяти реалізації принципів всебічності оподаткування та рівності суб'єктів оподаткування. При цьому для досягнення законності та іншої поставленої мети при виданні підзаконних нормативно-правових актів діяльність компетентних органів публічного управління повинна ґрунтуватися на принципі чесності, так само як і принцип честі повинен бути основною цеглиною у фундаменті, на якому повинна ґрунтуватися будь-яка діяльність державних службовців, службовців місцевого самоврядування, особливо керівників [321, с. 293]. Також необхідно вдосконалення правил протидії практиці недостатньої капіталізації, встановлення регламентації для бенефіціарного володіння і для контрольованих іноземних компаній, більш чітко визначення податкового резидентства корпорацій, розвиток системи

міжнародного податкового обміну інформацією.

Ще одним важливим напрямом у галузі податкового адміністрування є вдосконалення інституту податкових консультацій з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, процедур досудового розгляду податкових спорів, а також відповідальності за вчинення податкових правопорушень тощо. Для обмеження свободи адміністративного розсуду посадових осіб, що здійснюють податкові перевірки, необхідно забезпечити однакове тлумачення спірних питань податкового законодавства у нормативних актах Мінфіну України (наприклад, інформаційних листах) та надання їм обов'язкової сили для ДФС України та її територіальних органів. Потрібно максимальне уточнення складів адміністративних правопорушень у сфері податків та зборів, щоб уникнути необґрунтованого притягнення до адміністративної відповідальності, а також забезпечення невідворотності кримінального покарання за ухилення від сплати податків. При цьому розміри штрафів повинні залежати від суми податкової заборгованості, повторності вчинення такого діяння [326–328; 321, с. 161–167].

До завдань правового регулювання підприємницької діяльності (при реалізації фіскальної функції зокрема), окрім додержання публічних інтересів, слід також віднести: створення сприятливих умов для розвитку приватної ініціативи шляхом інституціонального розвитку ринкових механізмів; компенсацію можливого негативного впливу у процесі формування нової системи господарювання [327, с. 171]. Також є доречним та доцільним відмовитися від покарання у вигляді позбавлення волі за вчинення податкових злочинів.

Отже, основними умовами оподаткування поряд із забезпеченням необхідних надходжень до бюджету є також стимулювання позитивних тенденцій в економіці та забезпечення необхідного рівня соціальних гарантій. У зв'язку з цим вибір інструментів податкового впливу, характеру та механізму їх використання не може бути випадковим – вони повинні бути визначені державною стратегією та напрямком розвитку податкової системи. Однак

існуюча політична, економічна та соціальна специфіка, нагальні проблеми викликають необхідність коригування форм та методів податкового впливу і визначення їх пріоритетності та поєднання. При цьому тільки обґрунтоване комплексне та заздалегідь продумане використання усіх інструментів податкової політики може призвести до найбільш ефективних результатів [321, с. 165].

Позитивний державний вплив на економіку, її основу – підприємництво, та розвиток різноманіття господарюючих суб'єктів нині відбувається, зокрема, завдяки гнучкості та вмінню застосовувати інноваційні складові системи державного управління (або регулювання). Найбільш важливим та дієвим напрямом цього впливу є податкове регулювання, яке, на жаль, є постійним об'єктом небезпідставної критики в нашій країні.

Як у правовій [303; 321; 323; 324; 327; 328], так і в економічній [330–332] науковій літературі розглядається розвиток форм та методів державного (насамперед, податкового) регулювання соціально-економічних процесів, серед яких найбільш часто учені виділяють такі варіанти: ліберальні (неоліберальні) форми та методи податкового регулювання; командно-адміністративні; форми та методи, що властиві прискореному розвитку, які можуть мати ознаки двох вищезгаданих моделей податкового регулювання.

Досвід більшості країн з перехідною економікою, здобутий на межі XX–XXI століть, свідчить, що вибір між ліберальною (неоліберальною) моделлю, яку часто називають "шоковою терапією" та моделлю командно-адміністративною (моделлю "градуалізму") є досить умовним. Хоча все більше й більше дослідників розвитку економіки і підприємництва віддають перевагу неоліберальній парадигмі розвитку [333, с. 28–47]. Так, стратегія "шокової терапії", зосереджуючи увагу на фінансових і цінових питаннях, є лише першим кроком у тривалому процесі перетворень і потребує подальшого розвитку. Так само навіть найрадикальніші реформи обов'язково використовують елементи стратегії "градуалізму". Відповідно, слід підтримати думку тих учених [331, с. 575–576], які стверджують, що діалектика державних

і ринкових регуляторів економічного оновлення в Україні на сучасному етапі потребує посилення регулюючої ролі держави з огляду на системну перебудову економіки, поглиблення її ринкової трансформації. Зі зміцненням ринкових структур і механізмів, забезпеченням їх автономного функціонування і соціальної спрямованості змінюватимуться характер і межі державного втручання. Але поки що утвердження в Україні моделі економічного зростання, заснованої на активному стимулюванні всебічного розвитку ринкових відносин і використанні регульованих державою механізмів, є однією з базових позицій економічної стратегії [334].

Реалізація фіскальної функції держави завжди відображає завдання та глибину державного втручання в економіку (підприємництво тощо), представляючи собою систему заходів та засобів держави у сфері оподаткування. Податкова тактика суб'єкта підприємництва передбачає вирішення поточних завдань, які пов'язані з плануванням та реалізацією податкового навантаження і податкових платежів у поточному періоді, виявлення та оцінку податкових ризиків, аналіз наслідків застосування податкового інструментарію, а також розробку організаційно-правових схем податкового обліку та деякі інші. В той же час податкова стратегія повинна бути спрямована на формування дієвої економічної політики для перспективних цілей оподаткування на майбутнє, на науково обґрунтоване податкове планування та прогнозування тощо.

Взаємозумовленість податкової стратегії та тактики в сучасній системі оподаткування дає можливість розробити ефективну систему заходів та реалізувати її з обґрунтованими мінімізованими фінансовими втратами, з незначними фінансовими ризиками тощо.

Безумовно, що лише всебічний аналіз фінансово-господарської діяльності вітчизняного бізнесу дозволяє судити про ефективність реалізації фіскальної функції. Але дещо умовно та спрощено можна представити, що податкова тактика суб'єктів підприємництва реалізується з двома основними завданнями.

Перше завдання пов'язане з фінансовими розрахунками, аналізом та безпосереднім управлінням оподатковуваними базами по групах податків, які об'єднані за тими або іншими ознаками, і формуванням на цій основі середньострокових та короткострокових планів податкових платежів. Це є одним з основних напрямів податкової політики. Для цього податки потрібно диференціювати та згрупувати за певними ознаками. Як правило, формування податків відбувається за джерелами їх сплати, що тягне за собою вплив на ціну продукції, собівартість, прибуток суб'єктів підприємництва тощо.

Більш дієвим є метод диференціації податків за податковою базою, врахування конкретних вартісних, фізичних або інших характеристик певного об'єкта оподаткування [137]. З аналізу норм ПК України видно, що визначення бази оподаткування за кожним податком відбувається за правилом «від простого до складного». Так, наприклад, базою оподаткування податку на прибуток підприємств є грошове вираження об'єкта оподаткування, тобто прибуток із джерелом походження з України та за її межами, дохід за договорами страхування, дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), базою оподаткування податку на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду [137]. Взаємний вплив податків та податкових баз необхідно належним чином оцінити, тобто визначити, на яку величину змінюється кожен податок при збільшенні (зменшенні) тієї або іншої бази оподаткування та як ці зміни в результаті впливають на розмір загального податкового навантаження та суму чистого прибутку суб'єкта підприємництва. Цей спосіб включає в себе також аналіз наданих законодавством податкових пільг та оцінку ефективності їх застосування, визначення оптимальних варіантів податкового та бухгалтерського обліку. На основі розрахунку податкових баз складається планування строків звітності, сплати податків та прогнозування обсягів податкових надходжень.

Одним з основних завдань при складанні податкового календаря суб'єктів підприємництва є формування строків звітності та сплати податків, сталого прогнозу сум надходжень податкових платежів по конкретних датах. В цьому контексті важливого значення набуває здійснення контролю за своєчасністю сплати податків до державного та місцевого бюджетів, адже ненадходження податкових платежів спричиняє фінансові втрати для держави в цілому.

Друге завдання податкової тактики суб'єкта підприємництва – правильний за чинним законодавством та найбільш прийнятний для суб'єкта підприємництва розрахунок та обчислення різноманітних податкових варіантів при розгляді та прийнятті тих чи інших господарсько-управлінських рішень та визначення чинників – за якими обирається оптимальний варіант стягнення податків. Це дуже важливий елемент податково-забезпечувальної діяльності, якому часто не приділяється належна увага суб'єктами підприємництва. Як правило, спочатку приймається не завжди обґрунтоване рішення, здійснюються певні організаційні дії, необхідні матеріальні вкладення і лише потім, у момент безпосередньої сплати податків, з'ясовується: які податки, в якому розмірі і на яку адресу сплачуються, і, відповідно, аналізується, які при цьому могли бути альтернативні варіанти стягнення податків.

При здійсненні підприємництва податково-забезпечувальна діяльність суб'єктів підприємництва повинна передбачати проведення всебічного аналізу усіх умов договорів на стадії їх оформлення, оскільки, яким чином укладені ті чи інші умови угоди, багато в чому залежить величина виникаючих при цьому податкових зобов'язань. У цьому контексті є логічною така пропозиція щодо здійснення податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва, а саме: за наявності постійних або однотипних фінансових операцій доцільно розробити уніфіковані форми типових підприємницьких договорів, інших необхідних рекомендаційних документів (додатків). Можливо, у практиці суб'єктів підприємництва також будуть корисними: рекомендовані види типових бухгалтерських проводок, а також реєстри податкового обліку, при

цьому в їх розробці повинні брати участь одночасно як виробничі, так і фінансові, юридичні та бухгалтерські служби (або фахівці) конкретного суб'єкта підприємництва [335, с. 91].

Обов'язково податкова тактика повинна включати в себе сукупність дій, виходячи з поточної ситуації: оцінку поставлених цілей та досягнених результатів, аналіз системи управління своєю діяльністю, визначення стратегічних завдань розвитку своєї діяльності на майбутнє.

Безперечно, що будь-яке планування є безглуздим без порівняння отриманих результатів із запланованими, тому завершальною дією податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва повинна бути правова та фінансово-економічна оцінка її ефективності.

З урахуванням основних засад податкового законодавства [137] податково-забезпечувальна діяльність суб'єктів підприємництва, на наш погляд, повинна ґрунтуватися на таких основних засадах, які умовно можна розділити на правові та організаційно-економічні, і які у певному ступені природним чином співвідносяться із загальноновизнаними основами податкового планування (як однієї з форм та одного з методів податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва).

Серед правових засад можна виокремити такі:

- насамперед законність, що полягає в неухильному дотриманні суб'єктом підприємництва вимог чинного законодавства при нарахуванні та сплаті податків;

- правова відповідність. Ці засади полягають у неприпустимості побудови схем "оптимізації" оподаткування, які засновані на колізіях або прогалинах у нормативних актах. Якщо окремі положення ПК України суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [137]. Однак той факт, що норми ПК України містять безліч суперечностей

колізій та неоднозначних трактувань, спричиняє виникнення конфліктів між платниками податків та контролюючими органами та стає підставою для судових позовів та тривалих судових засідань. Щодо тих питань, які нормативно належним чином не врегульовані, то, безумовно, такі прогалини повинні бути якнайшвидше ліквідовані законодавцем (можливо, навіть не завжди так, як хотілося б суб'єктам підприємництва);

- правослухняність. Правослухняність суб'єкта підприємництва в податково-забезпечувальній діяльності означає точне та неухильне виконання нормативних приписів. Застосування некоректних та нечесних податкових схем, які ґрунтуються або на прогалинах у податковому законодавстві або на непорядності керівників та працівників суб'єкта підприємництва, повинно мати тільки один правовий наслідок – застосування податкових штрафних санкцій з боку держави;

- нормативна обґрунтованість. Оскільки в якості окремого важливого елемента податкових відносин установлено право держави на проведення заходів податкового контролю, будь-які дії в межах податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва повинні розроблятися таким чином, щоб згодом можна було з легкістю обґрунтувати їх правомірність та доцільність перед посадовою особою ДФС України та в разі потреби – перед судом. Доцільність, правомочність та наслідки будь-якого заходу, що здійснюються у процесі економічної діяльності, повинні бути усвідомлені перш за все самим господарюючим суб'єктом;

- законодавча обізнаність. Податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва базується на чинному законодавстві, тому для уникнення помилок та порушень важливу роль відіграє обізнаність зі змінами податкового та митного законодавства. Без постійного оперативного спостереження за процесом законотворчості в країні і врахування усіх запроваджених змін, суб'єкт підприємницької діяльності не матиме можливості здійснювати свою діяльність на належному рівні. Адже зміни в податковій політиці, зміни в системі оподаткування (збільшення або зменшення податкових ставок,

запровадження або скасування податків та зборів, ведення або скасування податкових пільг) впливають на діяльність кожного платника податків. Засади законодавчої обізнаності передбачають урахування не тільки змін зовнішнього впливу на господарську діяльність, а й уявлень суб'єкта підприємництва щодо власних внутрішніх пріоритетів, цінностей та можливостей.

До організаційно-економічних засад належать:

- податкова сумлінність. Ці засади характеризуються насамперед тим, що процес створення та збереження суб'єктом підприємництва іміджу сумлінного платника податків і в нашій країні поступово набуває помітного значення, що давно властиво закордонним податковим системам [54; 303; 321; 329; 335, с. 89–92.];

- раціональність. Такі засади полягають у тому, що вигода, яка одержується від реалізації напрямку податково-забезпечувальної діяльності суб'єкта підприємництва, повинна перевершувати витрати, які необхідно здійснити для реалізації певного господарсько-управлінського рішення. Оптимізація оподаткування суб'єкта підприємницької діяльності шляхом ціленаправлених правомірних дій щодо зменшення розміру податкового зобов'язання, використання наданих законодавством пільг або інших законних переваг залежить і від ступеня ризику, від певних індивідуальних, наприклад, психологічних певного суб'єкта підприємництва, деяких суб'єктивних часових, місцевих та інших чинників тощо. Слід також пам'ятати і про те, що більшість податкових схем (крім певних витрат на їх створення та обслуговування) вимагають і певних витрат на їх ліквідацію. При цьому ліквідаційні витрати можуть значно перевищувати початкові витрати суб'єкта підприємництва. Важливо, що вигоду від податкової оптимізації можна оцінювати не тільки сумами зменшених податків, а й з точки зору зменшення можливих збитків та витрат, які були б неминучі при веденні підприємництва без урахування існуючих особливостей оподаткування. В цьому контексті враховувати треба як прямі грошові виплати суб'єкта підприємництва, так і непрямі – ризики настання певних несприятливих наслідків (наприклад, у разі пред'явлення

податкових претензій, сплати адміністративних стягнень, втрати ділової репутації, зниження котирувань акцій та ін.), а також різні приховані витрати по організації та підтримці працездатності конкретної податкової схеми та їх вартісної оцінці тощо;

- податкова економія. За змістом ці засади означають те, що, обравши метод зниження будь-якого податку, суб'єкту підприємництва слід перевірити, чи не призведе його застосування до збільшення інших податкових платежів;

- коректне документальне оформлення. Недбалість в оформленні або відсутність необхідних документів можуть послужити формальною підставою для незарахування (або перекваліфікації) органами ДФС України усієї операції і, як наслідок, призвести до застосування більш обтяжливого для суб'єкта підприємництва порядку оподаткування;

- конфіденційність, що характерна лише для певного кола суб'єктів підприємництва. Характеризуючи ці засади, слід підкреслити, що кожен суб'єкт підприємницької діяльності прагне до конфіденційності, до нерозголошення відомостей, пов'язаних з управлінням та фінансовою діяльністю, обмеження інформації про призначення та результати господарських операцій. Особи, які працюють в суб'єкта підприємництва, необов'язково повинні уявляти собі стан податково-забезпечувальної діяльності суб'єкта підприємництва в цілому, а лише повинні виконувати свої службові обов'язки в інтересах такого суб'єкта. При цьому суб'єкти підприємницької діяльності (директори, посадові особи) повинні здійснювати контроль за діяльністю своїх працівників, вживати всіх необхідних заходів щодо запобігання неналежного використання засобів ідентифікації (підписи, печатки та ін.);

- індивідуальність. Суть цих засад полягає в тому, що тільки вивчивши всі особливості господарської діяльності конкретного суб'єкта підприємництва, можна рекомендувати та використовувати ті чи інші форми та методи податково-забезпечувальної діяльності. Механічно переносити одну і ту саму схему з діяльності одного суб'єкта підприємництва на інший не варто

[335, с. 89–92].

Таким чином, для реалізації фіскальної функції держави на сьогодні залишається пріоритетним завданням розроблення і впровадження ефективної фіскальної політики, запровадження дієвого механізму формування доходів бюджету, дієвого механізму розподілу і спрямування державних коштів на здійснення державних видатків з метою повноцінного виконання повноважень і функцій держави. Саме державні витрати є головним фактором, який визначає рівень податкового навантаження на економіку держави, розмір сектора загального державного управління та потреби в мобілізації фінансових ресурсів для надання суспільних благ і послуг [177, с. 167].

Створення прозорого механізму розподілу і спрямування державних коштів стає одним з пріоритетів фіскальної політики, адже за рахунок мобілізованих ресурсів держава надає публічні блага та послуги, намагається усунути "провали" ринку та знизити рівень проблем, що виникають в економіці внаслідок як об'єктивних, так і суб'єктивних обставин. При цьому ефективно, законне і результативно витрачання бюджетних коштів зменшує потребу в залученні додаткових коштів на реалізацію відповідних соціальних чи інфраструктурних проектів [129, с. 21].

Як висновок, варто зазначити, що Україна прагне побудувати ефективну систему управління державними фінансами відповідно до кращої практики держав Організації економічного співробітництва та розвитку, запровадити ефективно державне стратегічне планування, адаптувати законодавство України до законодавства ЄС та Світової організації торгівлі, посилити фінансову та бюджетну дисципліну, підвищити ефективність видатків місцевих бюджетів. А все це можливо з ефективною фіскальною політикою, яка буде базуватися на розробленні і впровадженні ефективного податкового законодавства та дієвого механізму формування доходів бюджету, на підвищенні ефективності адміністрування податків; встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності [169; 336, с. 164–168].

4.3. Закономірності реалізації фіскальної функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за бюджетним та податковим законодавством

Для нормального функціонування будь-якої сфери держави необхідно проведення ефективного та раціонального використання державних коштів, що допомагають забезпечити реалізацію завдань і функцій держави в цілому. Тому важливим способом забезпечення законності та фінансової дисципліни є проведення бюджетного та податкового контролю.

Відповідно до ст. 2 БК України, учасники бюджетного процесу повинні здійснювати управління бюджетними коштами, що являє собою сукупність дій, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів. В БК України міститься розділ 5, який присвячений контролю за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетне законодавство України здійснює неповну регламентацію бюджетного контролю, а існування суперечностей та проблем в організації бюджетного контролю негативно впливає на його ефективність. Як доказ, щорічне зростання бюджетних порушень та зловживань органами державної влади та її посадовими особами [337, с. 3].

Основне призначення бюджетного контролю полягає у забезпеченні органічного поєднання попередження, виявлення і ліквідації недоліків та порушень, відшкодуванні і швидкому запровадженні в дію невикористаних резервів наповнення бюджету, а також підвищенні ефективності використання бюджетних коштів [337, с. 5]. Саме бюджетний контроль сприяє успішній реалізації бюджетної політики держави створює підґрунтя для формування і

ефективного використання фінансових ресурсів.

Важливою передумовою ефективності бюджетного контролю є його формування та функціонування як структурно цілісної системи. Система бюджетного контролю, як і будь-яка інша система контролю, складається з таких елементів: предмет, об'єкт, суб'єкт, засоби контролю, що взаємодіють як єдине ціле під час встановлення бажаних результатів [326, с. 6].

Аналіз глави 17 розділу 5 БК України [106] дає можливість зробити висновок, що законодавець закріплює лише основні повноваження з контролю за бюджетним законодавством за ВР України (ст. 109), за РП України (ст. 110), за Мінфіном України (ст. 111), за ДКС України (ст. 112), за органами фінансового контролю (ст. 113), за місцевими радами (ст. 114) та за місцевими державними адміністраціями (ст. 115). У главі 18 даного розділу встановлено відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства.

Правовий аналіз бюджетних відносин передбачає два аспекти їхніх досліджень: регулювання фінансово-економічних відносин та вплив адміністративних важелів. Як фінансово-економічна категорія, бюджет є "централізованим грошовим фондом, який акумулюється на рівні певного утворення (держави або територіальної громади) та яким розпоряджається відповідний орган державної влади" [30, с. 99], один із основних інструментів держави, який за допомогою бюджетного механізму використовують для державного регулювання економіки, стимулювання виробничих і соціальних процесів [338, с. 5].

Як виключно правова категорія, бюджет "становить собою правовий акт, основний фінансовий план створення, розподілу і використання централізованого грошового фонду держави або територіальної громади" [339, с. 92].

На початку викладу результатів авторського дослідження однієї зі складових частин фіскальної функції держави зазначимо, що дослідження даної проблематики має глибоке історичне коріння. Адже про важливість

адміністративно-правового регулювання бюджетних відносин ще у XIX столітті писав видатний учений В. О. Лебедев, який зазначав, що бюджет має бути відображенням усього руху фінансового управління держави, тобто він має містити у суворій системі всі потреби і всі кошти для їхнього покриття [340].

Особливістю бюджетних відносин є вплив адміністративно-правового регулювання бюджетного процесу з тієї причини, що у бюджетних відносинах певні коригування обов'язково мають місце як на стадії розробки проекту бюджету, так і на стадії його виконання. З цього приводу О. М. Горбунова зазначає, що категорія бюджету охоплює сукупність економічних відносин, які пов'язані з формуванням, розподілом, використанням певних централізованих грошових фондів фінансування завдань державних адміністративно-територіальних утворень і виконання функцій відповідних органів влади [341, с. 100]. Забезпечення виконання таких функцій неможливе без застосування заходів та інструментів адміністративно-правового впливу, одним з яких є визначений Бюджетним кодексом України процес зупинення операцій з бюджетними коштами.

БК України містить главу 18 (Відповідальність та заходи впливу за вчинені порушення бюджетного законодавства), у якій урегульовано: визначення поняття порушення бюджетного законодавства як порушення учасником бюджетного процесу встановлених БК України чи іншим бюджетним законодавством норм із складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звітування про його виконання; запропоновано перелік видів порушень; визначено застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства [106].

Слід звернути увагу, що аналіз ст. 118 (Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства) БК України дає можливість визначити та розмістити у певній послідовності, залежно від наслідків впливу на порушника, заходи адміністративного впливу держави на порушників бюджетного законодавства:

- попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою до усунення такого порушення, яке може застосовуватися уповноваженими учасниками бюджетного процесу на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

- застосування адміністративних та фінансових заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, яке приймається Мінфіном України, органами Казначейства України, органами державного фінансового контролю, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах встановлених їм повноважень на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії та доданих до них матеріалів [106].

У межах даного дослідження окрему увагу необхідно звернути на адміністративно-правові засади такого заходу адміністративного впливу держави на порушників бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами. Дана норма закріплена у ст. 120 БК України та полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом [106].

Правовий механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначено КМ України у постанові від 19 січня 2011 р. № 21 "Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами" [342] та змінено постановою КМ України № 950 від 14.12.2016 [343].

Здійснення правової характеристики Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами надало можливість проаналізувати правовий механізм та особливості використання адміністративного впливу на порушників бюджетного законодавства, встановити як переваги, так і недоліки, які притаманні даному державному правовому процесу та його правовому регулюванню у вітчизняній нормативній системі.

Отже, розпорядчим актом КМ України визначено механізм застосування Мінфіном України, органами ДКС України, Держаудитслужбою України,

місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів, тобто уповноваженим органом, у межах наданих їм повноважень до розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів такого заходу впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами.

У короткому тлумаченні дана адміністративна процедура полягає у тому, що зупинення операцій з бюджетними коштами застосовується у разі виявлення факту порушення вимог бюджетного законодавства і полягає у зупиненні будь-яких операцій із здійснення платежів з рахунків розпорядників чи одержувачів. Наслідком державного адміністративно-правового регулювання на факт порушення бюджетного законодавства є відповідним чином оформлений уповноваженою особою протокол про вчинення діяння, яке містить ознаки правопорушення, передбаченого бюджетним законодавством, та визнається офіційним документом. Факт порушення вимог бюджетного законодавства може бути також зафіксований у акті ревізії контролюючого органу [342].

Узагальнимо, норма ст. 120 БК України про притягнення до відповідальності шляхом зупинення операцій з бюджетними коштами знайшла свою процесуальну деталізацію в акті КМ України. Постанова "Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами" [342] та змінами [343] містить чітко визначений адміністративний процесуальний порядок притягнення до відповідальності та наслідки такого притягнення. На нашу думку, в межах дослідження проблематики фіскального впливу держави на суб'єктів фінансових правовідносин є доцільним охарактеризувати даний порядок, розподіливши його за стадіями.

1. На підставі протоколу про бюджетне порушення або акта ревізії уповноважений орган приймає розпорядження про зупинення операцій з бюджетними коштами. Це означає, що зупиненню підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників чи одержувачів за бюджетною програмою, за якою виявлено порушення вимог бюджетного законодавства. При цьому не підлягають зупиненню операції щодо сплати

податків, зборів, податкових плат, єдиного соціального внеску; виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право стягнення коштів; здійснення захищених видатків.

2. Розпорядження про зупинення операцій підписується керівником (заступником керівника) уповноваженого органу, скріплюється печаткою, реєструється та надається уповноваженій особі: органу ДКС України, в якому відкрито рахунки розпорядника чи одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства; розпорядника чи одержувача, що порушив вимоги бюджетного законодавства; відповідного розпорядника бюджетних коштів вищого рівня або фінансового органу (у разі зупинення операцій з коштами місцевого бюджету).

3. Орган ДКС України після надходження розпорядження про зупинення операцій зупиняє операції на відповідних рахунках. Платіжні доручення, подані розпорядником чи одержувачем для здійснення платежів з рахунків, на яких зупинені операції з бюджетними коштами, повертаються без виконання разом з попередженням про неналежне виконання вимог бюджетного законодавства.

4. Підставою для відновлення операцій на рахунках розпорядників чи одержувачів є прийняття уповноваженим органом розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами або закінчення строку зупинення операцій. Розпорядження про відновлення операцій приймає орган, який прийняв розпорядження їх зупинення, при умові усунення порушення вимог бюджетного законодавства та надсилає його органу ДКС, у якому відкрито рахунки, за якими зупинено операції з бюджетними коштами. Після надходження розпорядження про відновлення операцій з бюджетними коштами або закінчення строку, орган ДКС відновлює операції з бюджетними коштами відповідного розпорядника чи одержувача [342].

Запропонований механізм покарання недобросовісних розпорядників чи отримувачів бюджетних коштів є, за нашим переконанням, притягненням до адміністративної відповідальності у вигляді позбавлення спеціального права

(користування бюджетними коштами) (ст. 24) [243]. Згідно з п. 22 ст. 92 Конституції України, "виключно законами України визначаються діяння, які є адміністративними правопорушеннями, та відповідальність за них" [38].

Невідповідність норм Конституції України та актів, що регулюють порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, є очевидною та тривалою. Вперше такий порядок був запропонований ще постановою КМ України "Про механізм зупинення операцій з бюджетними коштами" від 28 жовтня 2002 р. № 1627 [344]. Однак дана постанова передбачала, що "у разі виявлення уповноваженими органами, визначеними частиною першою ст. 118 БК України, бюджетного правопорушення до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів застосовується механізм зупинення операцій з бюджетними коштами у порядку, встановленому Державним казначейством України" [344]. Проте правовий механізм процесу зупинення операцій з бюджетними коштами був затверджений КМ України як "вищим органом у системі органів виконавчої влади" [38] лише у 2011 році.

Визначення актом КМ України Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами [342], на нашу думку, не відповідає як Конституції України, так і сучасним публічно-правовим тенденціям розвитку вітчизняної нормативно-правової системи. Адже, як зазначають вітчизняні науковці, однією з ключових передумов подальшого правового регулювання національної фінансової, зокрема податкової та бюджетної, системи держави має стати сформований дієвий механізм забезпечення грошово-фінансової стабільності в умовах відкритості економіки та глобалізації фінансових ризиків" [345, с. 117].

Слід також зазначити, що чинний Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами містить певні юридичні вади та дефекти процедури нормативного регулювання притягнення до відповідальності порушників бюджетного законодавства.

1. Розпорядження про зупинення або відновлення операцій, що надійшли до органу ДКС України протягом операційного часу, виконуються в день

надходження, а ті, що надійшли після закінчення операційного часу, протягом наступного робочого дня. Однак, на нашу думку, з метою усунення виникнення різного роду неправомірних дій з бюджетними коштами та захисту законних прав їх одержувачів, розпорядження про зупинення або відновлення операцій, що надійшли після закінчення операційного часу, виконуються, в першу чергу, на початку наступного робочого дня.

2. Відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників чи одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому [342].

Дана норма Порядку містить юридичний дефект у частині надання права повторного зупинення операцій з бюджетними коштами у разі неусунення таких порушень. Адже наявність (неусунення) порушення є передумовою лише зупинення операцій та в жодному разі не веде до їх відновлення.

3. Окремим недоліком ст. 124 БК України та, відповідно, Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами є той факт, що розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене. Однак таке оскарження не зупиняє виконання зазначеного рішення [106]. Така норма БК України прямо порушує права та законні інтереси добросовісних розпорядників чи одержувачів бюджетних коштів у разі неправомірного застосування до них такого заходу адміністративного впливу як зупинення операцій з бюджетними коштами.

Як висновок, чинний адміністративно-правовий порядок притягнення до відповідальності за порушення бюджетного законодавства, запропонований БК України та постановою КМ України "Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами" [342] та змінами [343] не сформував дієвого механізму забезпечення грошово-фінансової стабільності нашої держави. Зокрема підлягає скасуванню п. 2 ст. 124 БК України, який містить неправомірну норму про те, що оскарження рішення про застосування заходу впливу за порушення бюджетного законодавства не зупиняє виконання

зазначеного рішення. Адже правове забезпечення уникнення бюджетних ризиків, на сьогодні, є досить актуальною проблемою, успішне вирішення якої повинно бути здійснено базуючись на виважених дозволах і заборонах, які в першу чергу повинні захищати користувачів бюджетних коштів та давати їм право ефективного захисту незаконно порушених прав та інтересів [346, с. 14].

Посилаючись на власні результати дослідження за проблематикою адміністративно-правових засад фіскальної ролі держави та на позицію В. В. Коваленка, який зазначає, що глибоке теоретичне розуміння та наукова інтерпретація, що базуються на міждисциплінарних засадах, відкривають широкі перспективи системного розуміння реалій у фінансовій сфері і, як наслідок – своєчасне передбачення кризових явищ [347, с. 6], пропонуємо норми Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами, як нормативно-правове регулювання відповідальності у сфері бюджетних відносин, доповнити нормами глави 18 БК України, що дасть можливість окремо визначати матеріальні та процесуальні норми у законодавчому акті, відповідно до приписів Конституції України, та посилить наукову позицію про межі адміністративної та фінансової відповідальності за порушення норм фінансового законодавства.

У розвинених країнах світу основним джерелом формування державних фінансів є податки, які становлять 80–90 % усіх доходів держави. Однак історія свідчить, що ніхто і ніколи не відчував бажання сплачувати податки і немає у світі жодних мотивацій, які сприяли сплаті податків, крім застосування заходів державного впливу на платників [348, с. 19].

Контрольна діяльність органів державної влади, яка упорядкована, злагоджена і здійснюється у відповідному порядку, є ефективним засобом зміцнення дисципліни та законності. Така діяльність забезпечує правильне і своєчасне виконання завдань та функцій держави, допомагає у боротьбі із службовими зловживаннями та бюрократизмом, виховує у посадових осіб контролюючих органів відповідальність, гарантує права людини та захищає їх від порушень. А сам податковий контроль стає індикатором ефективності

податкової політики держави, оскільки забезпечення функціонування будь-якої сфери життєдіяльності держави потребує фінансування. Тому результативність податкового контролю значною мірою залежить від злагодженості системи органів, завдяки якій він здійснюється.

Діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування усієї податкової системи [349, с. 189]. При цьому держава повинна регулярно перевіряти, наскільки правомірно діють учасники податкових правовідносин і за необхідності забезпечувати дотримання податкового законодавства шляхом застосування заходів переконання та примусу.

Контролюючими органами, відповідно до ст. 41 ПК України, є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи [137]. Таким чином, забезпечення реалізації фіскальної функції держави лежить на ДФС України та її територіальних органах.

Аналізуючи основні функції органів ДФС України, що зазначені в ПК України, варто зауважити, що серед 48 основних функцій, які виконують органи ДФС України, функція "контроль" зустрічається 10 разів, серед яких:

1) контроль за своєчасністю подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

2) здійснення контролю за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки

для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

3) здійснення контролю за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

4) здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість;

5) здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечення міжгалузевої координації у цій сфері;

6) забезпечення контролю за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення і сплати акцизного податку;

7) забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які проводять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

8) забезпечення контролю за дотриманням суб'єктами господарювання, які проводять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої;

9) організація роботи та здійснення контролю за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг, та/або зупинення видаткових операцій на його рахунках у банку;

10) здійснення контролю та забезпечення надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав [137].

Враховуючи те, що податковий контроль є важливим елементом податкового адміністрування, варто зазначити, що саме ефективна організація та проведення такого контролю дозволяє:

1) досягти мети при мінімальних затратах або такі затрати повинні приводити до збільшення доходів та переваг;

2) сформулювати нові завдання, що забезпечать запобігання або скорочення виявлених порушень у майбутньому.

При цьому податковий контроль може здійснюватися за допомогою таких способів: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [137].

Практика діяльності ДФС України та її територіальних органів показує, що визначальне місце податкового контролю в Україні займають саме податкові перевірки. Так, наприклад, у 2017 році за результатами контрольної-перевірочної роботи Департаменту аудиту ДФС України та територіальних органів проведено 19169 перевірок, за результатами яких донараховано 16 300 557 тис. грн., в тому числі по планових перевірках 8 225 206 тис. грн., а позапланових – 8 075 351 тис. грн. [350].

Важливим завданням податкового контролю є не тільки припинення правопорушення, але й вжиття заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють їх вчиненню. Поряд із цим важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення

середовища для партнерських відносин між контролюючими органами та суб'єктами господарювання, зміцнення податкової дисципліни платників податків та вдосконалення податково-правової культури суспільства в цілому [351, с. 59]. Проте сьогодні ДФС України далеко до сервісної служби, якій би довіряли люди. Таке твердження знаходить своє відображення в тому, що незважаючи на те, що за результатами перевірок може бути складено акт (у разі встановлення під час перевірки порушень) та довідка (у разі відсутності під час перевірки порушень), довідок за результатами перевірок майже не складається. Податкові інспектори шляхом тиску, суперечливого тлумачення податкового законодавства тощо намагаються знайти порушення для здійснення хоча б якихось донарахувань до бюджету.

Однак із запровадженням мораторію на проведення перевірок юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців контролюючими органами з 2014 року, перевірки в ДФС України проводили за наявністю дозволу КМ України або за ініціативи суб'єкта господарювання щодо його перевірки [352]. Існування мораторію на проведення перевірок призвів до внесення багатьох змін у повсякденну діяльність ДФС України та її територіальних органів. Крім того, Законом України "Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" внесено зміни до Закону України від 28.12.2014 р. № 71 "Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи", відповідно до яких встановлено, що перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб-підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу КМ України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами КПК України [353].

Саме в умовах дії мораторію на проведення податкових перевірок, у пошуках альтернативних та дієвих способів проведення податкового контролю в Україні актуальності набула доперевірочна робота. На жаль, в Україні є

недостатньо дієвим доперевірочний аналіз, що не дозволяє сповна виявляти податкові правопорушення на більш ранній стадії контролю і, таким чином, оперативно та з найменшими витратами реагувати на них. Але саме проведення моніторингу окремих показників діяльності платників податків дозволяє з високою достовірністю вираховувати пріоритетні об'єкти для більш детального контролю – податкової перевірки [354, с. 55].

Взявши курс на оперативне виявлення та усунення ризиків несплати податків, ДФС України прагне впровадити ефективну систему мінімізації податкових ризиків, що передбачає упорядкування роботи з ними на усіх етапах адміністрування податків, починаючи з відстеження ризиків на обліковому напрямку і завершуючи на контрольному, сприяє мінімізації втрат податкових надходжень до бюджету, попередженню виникнення негативних наслідків у сфері оподаткування, підвищенню ефективності моніторингу ризиків та практичного управління ними [349, с. 190].

Відповідно до наказу ДФС України від 28.07.2015 № 543 "Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ", податковим ризиком є ймовірність невиконання (неналежного виконання) платниками податків податкового обов'язку, підтверджена сукупністю наявної податкової інформації, при цьому рівень ризику являє собою характеристику платника податків на основі оцінки ймовірних втрат (недоотримання коштів) бюджету за даними інформаційно-аналітичного забезпечення [355].

Ризикоорієнтована система відбору платників до плану-графіка документальних перевірок знайшла своє відображення в ПК України. Так, у п. 77.2 ст. 77 ПК України зазначено, що до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. При цьому періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники

податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [137].

Однак на практиці формування планів-графіків проведення податкових перевірок є неефективним, а отже, прийняті критерії розподілу суб'єктів господарювання на групи ризику вимагають удосконалення, оскільки не дозволяють виявляти найбільш ризикових, тобто потенційних порушників податкового законодавства. У результаті до плану-графіка перевірок потрапляють підприємства, діяльність яких характеризується своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до бюджету. А це зумовлює зловживання контролюючими органами, зростання економічно непродуктивних затрат часу і ресурсів, підвищення навантаження на добросовісних суб'єктів господарювання податковими перевірками тощо [349, с.131].

Як показує зарубіжний досвід, у багатьох економічно розвинених країнах віддають перевагу системам ризик-аналізу під час здійснення податкового контролю, що дозволяє проводити його з мінімальними затратами для бюджету та платників податків [356, с. 291–295]. При цьому основну увагу зосереджують для відбору платників податків, що мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Саме за такого підходу знижується ймовірність застосування процедур податкового контролю до добросовісних, сумлінних платників та зменшується навантаження системи податкового адміністрування на суб'єктів підприємницької діяльності. Так, у Німеччині використовуються два методи відбору платників податку для проведення документальних перевірок: випадковий та спеціальний. Випадковий відбір передбачає визначення об'єктів проведення перевірок з використанням методів статистичної вибірки. При спеціальному відборі здійснюється відбір платників податків на основі інформації про високу ймовірність наявних податкових порушень. У свою чергу, Службою внутрішніх доходів США використовується більше 40 різних методик відбору платників податків до перевірок, причому однією з найбільш ефективних

залишається співставлення показників формування об'єкта оподаткування та, відповідно, податкового зобов'язання із середньостатистичними показниками, які характеризують однорідну групу платників податків [356, с. 291–295].

Ефективна система відбору платників для податкових перевірок дозволяє із загальної кількості платників податків, відібрати за певними критеріями виключно тих платників, в яких могли бути ризики мінімізації податкових зобов'язань або ухилення від оподаткування, виявляти резерви наповнення бюджету, зменшуючи податкове навантаження на сумлінних платників податків. При цьому така система передбачає проведення аналізу інформації із баз даних органів ДФС України та зовнішніх джерел без втручання у фінансово-господарську діяльність платників податків.

Комплексна система накопичення та обробки інформації про платників податків сприяє розширенню можливості аналізу фінансової звітності платника, визначення його реального фінансового стану та стану розрахунків із бюджету на підставі звітів. Так, у ПК України зазначено, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [137].

Наведене свідчить, що ризикоорієнтована система відбору платників до плану-графіку перевірок відповідає світовим тенденціям ризик-аналізу щодо здійснення органами ДФС України податкового контролю. Однак у подальшому доцільно удосконалити організаційно-методологічні підходи до здійснення податкового контролю з використанням кращого досвіду функціонування податкових систем і реалізації ризикоорієнтованих підходів відбору об'єктів перевірок, доповнити перелік ризиків з такими критеріями, як приріст майна платника податків невідомого походження (згідно з досвідом Німеччини) [349, с. 121]. Також для забезпечення ефективності податкового контролю в Україні необхідно вдосконалити нормативно-правове забезпечення та процедури планування, організацію і здійснення контрольної-перевірочної

роботи; підвищити кадровий потенціал контролюючих органів, що дозволить забезпечити повноту та своєчасність надходжень податкових платежів до бюджету; знизити податковий тиск та корумпованість контролюючих органів для формування сприятливого інституційного середовища ведення бізнесу. Вирішення цих завдань дозволить сформувати сприятливе податкове середовище для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування при збереженні рівня оподаткування, який відповідає соціально-економічним інтересам держави; гуманізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу для утвердження порозуміння та уникнення конфліктів між ними, виховання соціально відповідального платника податків.

Податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямком реалізації фіскальної функції в діяльності органів ДФС України. Тому підвищення ефективності податкового контролю можна досягти лише шляхом чіткої регламентації основних його процедур, шляхом удосконалення інформаційно-аналітичної діяльності з урахуванням світового досвіду ризик-аналізу.

Висновки до розділу 4

Здійснення ефективної фіскальної політики, раціональна оптимізація доходів держави, використання належних джерел їх отримання лежить в основі реалізації фіскальної функції в Україні.

Умовно поділяючи механізм реалізації фіскальної функції України на два блоки, виділено інституційний механізм, в основі якого лежать відповідні структури, діяльність яких спрямована на реалізацію фіскальної функції держави. Інституційний механізм є однією із найважливіших складових механізму реалізації фіскальної функції, оскільки саме органи державної влади діють від імені держави та виконують її основні завдання та функції.

До органів державної влади, що здійснюють реалізацію фіскальної

функції в Україні, віднесено: КМ України, Мінфін України, ДФС України, ДКС України, Держаудитслужбу України, Держфінмоніторинг України, РП України. Проаналізувавши їхні основні повноваження, зазначено, що саме вищевказані органи відіграють ключову роль у інституційному механізмі реалізації фіскальної функції в Україні. Однак, поряд з цими органами державної влади, є інші органи державної влади, які тим чи іншим чином беруть участь у реалізації фіскальної функції держави. Саме органи державної влади проводять сукупність заходів щодо формування й реалізації дохідної та видаткової складових державного бюджету, впроваджують заходи з метою ефективного виконання державою фіскальної функції.

Реалізація фіскальної функції держави завжди відображає завдання та глибину державного втручання в економіку (підприємництво тощо), представляючи собою систему заходів та засобів держави у сфері оподаткування, у сфері бюджетних відносин. Основою для реалізації фіскальної функції держави є ефективна система управління державними фінансами, дієва фіскальна політика, забезпечення законності та фінансової дисципліни, проведення бюджетного та податкового контролю, проведення ефективного та раціонального використання державних коштів.

Тому величезну роль у даному процесі відіграють інституційні умови такої реалізації. Проведеним аналізом виділено основні інституційні умови реалізації фіскальної функції, аналіз яких дає можливість виділити сукупність законодавчих елементів та інституцій, направлених на створення належного середовища для досягнення основної мети фіскальної функції.

Автором виділено та детально зосереджено увагу на таких інституційних умовах реалізації фіскальної функції: збалансованість бюджету; підвищення ефективності та справедливості оподаткування в поєднанні з органічним розвитком фіскального інструментарію, податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва.

Крім того, для нормального функціонування будь-якої сфери держави необхідне проведення ефективного та раціонального використання державних

коштів. Тому проведення бюджетного та податкового контролю є важливим способом забезпечення законності та фінансової дисципліни.

Бюджетний та податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямком реалізації фіскальної функції держави.

Автором зазначено, що особливістю бюджетних відносин є вплив адміністративно-правового регулювання бюджетного процесу. Проаналізовано правовий механізм зупинення операцій з бюджетними коштами, виділено юридичні вади та дефекти процедури нормативного регулювання притягнення до відповідальності порушників бюджетного законодавства та запропоновано зміни до законодавства.

До основних юридичних вад та дефектів процедури нормативного регулювання притягнення до відповідальності порушників бюджетного законодавства можна віднести: розпорядження про зупинення або відновлення операцій, що надійшли після закінчення операційного часу, має виконуватися не протягом наступного робочого дня, а на початку наступного робочого дня; відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників чи одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому; розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене і на момент оскарження необхідно зупинити виконання зазначеного рішення.

Зазначено, що важливим завданням податкового контролю є не тільки забезпечення додержання податкового законодавства, а й припинення правопорушень та фінансових зловживань, встановлення законності, вжиття заходів, які спрямовані на усунення причин і умов, що сприяють їх вчиненню, запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому. Тому ефективна організація та проведення податкового контролю забезпечить дотримання законодавства за мінімальних витрат як для держави, так і для бізнесу.

РОЗДІЛ 5

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

5.1. Сучасні тенденції та перспективи розвитку податкових та бюджетних відносин в Україні

Нестабільність правової регламентації податкових та бюджетних відносин, складність адміністрування податків, порушення принципів стабільності, збалансованості, обґрунтованості, справедливості і неупередженості призвели як до негативного впливу фіскальної політики зокрема, так і фіскальної функції держави в цілому на стан національної економіки, до низького рівня податкової системи, до неефективного використання бюджетних коштів.

Сьогодні бюджетна система України характеризується низкою серйозних проблем, зокрема:

- 1) видатки розвитку розпорошені, їх ефективність є досить низькою, тому стимулюючий ефект є мінімальним;
- 2) неефективна організація спеціального фонду призводить до недофінансування важливих напрямів державних видатків;
- 3) хаотичні та нерегульовані трансферти до позабюджетних цільових фондів та державних компаній зменшують обсяги фінансових ресурсів уряду;
- 4) відсутність інституційної платформи для управління державним боргом призводить до неефективного використання зазначеного ресурсу [124, с. 94].

У 2016 році РП України виявлено порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України на загальну суму 16 млрд. 963,1 млн. грн., з

яких:

– незаконне, у тому числі нецільове, використання коштів становить 7 млрд. 100 млн. грн;

– неефективне – 4 млрд. 133,1 млн. грн.;

– порушення адміністрування доходів – 5 млрд. 730 млн. грн. [357]. У 2017 році РП України виявлено аналогічних порушень і недоліків на загальну суму 23 млрд. 32,4 млн. грн., з них: порушення адміністрування доходів – 10 млрд. 339 млн. грн.; порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів, становлять 6 млрд. 124,6 млн. грн.; неефективне – 6 млрд. 568,8 млн. грн. [358].

Основними причинами порушень та недоліків при адмініструванні доходної частини державного бюджету є такі:

1) недосконалість законодавства, що дає можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету;

2) неналежний контроль органів державної фіскальної служби;

3) недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності;

4) втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;

5) неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернуто до бюджету;

6) неефективне управління майном шляхом його утримання без використання [357; 358].

На сучасному етапі розвитку нашої держави, можна констатувати факт, що бюджетна та податкова системи, що діють в Україні, є неефективними, незважаючи на величезну кількість змін, внесених до БК України та ПК України. Крім того, варто зазначити, що неефективність податкової системи призвела до того, що у рейтингу податкових систем Paying Taxes 2018, підготовленому Світовим банком спільно з Price Water House Coopers, в Україні велика кількість грошей платників податків просто не потрапляє до

державного бюджету, при цьому податковий тиск на бізнес став практично непосильним [359].

Україна знаходиться поза межами міжнародних потоків капіталовкладень і міжнародних валютних відносин, бере незначну участь в економічній діяльності інших країн. У звіті про глобальну конкурентоспроможність 2017–2018 років, що забезпечує унікальне розуміння факторів їх продуктивності та процвітання, Україна посідає 81 місце серед 137 країн [360]. Вхідження України у світовий економічний простір гальмується через наявність негативних чинників для здійснення світової торгівлі. Відповідно до інформації МВФ, такими найпроблемнішими чинниками є податкові ставки (21,7 %), корупція (16,4 %), доступ до фінансування (10,3 %), податкові правила (9,3 %), неефективна урядова бюрократія (7,2 %), інфляція (5,5 %), політична нестійкість (5,2 %), рівень злочинності (4 %) [361].

Крім того, стимулювання інноваційної діяльності в країні, підвищення її інноваційного потенціалу та підвищення загальної ефективності національної економіки є можливим тільки з подоланням корупції, що є основним бар'єром для економічного розвитку багатьох держав та суттєво підриває виконання Програми ООН зі сталого розвитку 2030 року.

Тому можна впевнено стверджувати, що Україна знаходиться на початковому етапі інтеграції національної економіки до світових структур і не може стати рівноправним партнером у світовій економіці. Лише з підвищенням конкурентоспроможності національної економіки, дієвою реалізацією фіскальної

функції держави, створенням сприятливих умов для отримання іноземних інвестицій в економіку і завоювання міцних позицій на міжнародному ринку можна говорити про входження України у світовий економічний простір.

Отже, все вищезазначене зумовлює необхідність розгляду сучасних тенденцій та перспектив розвитку фіскальної функції в Україні, фіскальної політики, як дієвого механізму реалізації фіскальної функції держави,

перспектив розвитку бюджетних та податкових відносин в Україні. Крім того, за належних умов організації публічно-владна діяльність із виконання фіскальної функції може сприяти соціально-економічному розвитку в суспільстві.

У період реалізації реформ у сучасній Україні фіскальна функція набуває провідного значення у забезпеченні результативності їх проведення. Нині суперечливий характер вітчизняних реформ (конституційної, судової, адміністративної, економічної, податкової та ін.), які сьогодні анонсуються в соціально-економічному житті суспільства нашої країни, вимогливо викликає необхідність проведення як економічних, так і правових науково-прикладних досліджень щодо удосконалення багатьох існуючих державних інституцій та удосконалення правових норм більшості галузей вітчизняного законодавства. Зазначене, безперечно, стосується і фіскальної функції держави. Наприклад, такі реформи та програми, як податкова реформа; реформа державної митної справи та інтеграція в митну спільноту ЄС; реформа державного фінансового контролю та бюджетних відносин, інші суміжні напрями сучасних реформ в Україні, складають зміст фіскальної функції держави і їх включено до групи реформ за вектором розвитку, згідно із положеннями Стратегії сталого розвитку "Україна 2020", схваленої Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 [81]. Отже, з погляду практичної потреби і необхідності для суспільства актуальність дослідження публічної діяльності щодо реалізації фіскальної функції держави є беззаперечною, тому зупинимося на розгляді основних тенденцій та перспектив розвитку фіскальної функції в Україні з метою подальшого удосконалення основ публічно-правової управлінської діяльності в Україні.

У кожній державі центральною ланкою її фінансової системи виступає бюджетна система, що складається з державного бюджету та бюджетів місцевих територіальних громад. У забезпеченні функціонування держави та місцевих громад головна роль належить бюджетам, адже за рахунок бюджетних надходжень формують відповідні грошові фонди, що фінансово

забезпечують виконання державних завдань і функцій, функціонування органів державної влади [362, с. 152].

За допомогою норм фінансового права держава прагне організувати та врегулювати дані суспільні відносини, надати їм відповідної форми і змісту. В результаті чого такі відносини стають фінансово-правовими, тобто урегульованими нормами фінансового права економічними відносинами, що виникають, змінюються та припиняються у процесі мобілізації, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів і мають державно-владний, майновий характер [345, с. 12].

В умовах нестабільної економіки бюджет посідає одне з провідних місць у підтримці життєдіяльності держави, що досягається через перерозподіл бюджетних коштів між галузями і регіонами. При цьому мають дотримуватись принципи ефективності, стабільності та соціальної справедливості перерозподілу [363, с. 94]. Інакше кажучи, бюджет – це не лише кошторис надходжень і витрат, але, насамперед, засіб забезпечення економічного зростання, фінансовий план, який, серед іншого, передбачає відтворення державою умов для власного фінансування у довгостроковому періоді, невід’ємна складова системи суспільного відтворення [364, с. 293].

Ефективність правового регулювання впливу бюджетної системи на розвиток економіки залежить передусім від її стану, чіткого режиму економічного використання коштів бюджету і направлення зекономлених коштів у пріоритетні галузі виробництва, а стабільність бюджетної системи – від стабільності фіскальної політики держави. При цьому в цілому фіскальна функція держави відіграє дуже важливу роль у сприянні економічному розвитку та стабільності країни, сприянні добробуту її громадян та суспільству в цілому [96, с. 109–112].

Досліджуючи форми та методи державного впливу в галузі фінансів, як економічна, так і правова наука розглядає в системі фінансової політики державну фіскальну та грошово-кредитну (монетарну) політику. Для держав, які сповідують ринкові механізми в економіці, характерне застосування

переважно непрямих, економічних методів регулювання, що знаходять втілення як у фіскальній, так і в монетарній політиці. Цю тенденцію підтверджує розвиток світових економічних процесів розвинутих країн [65, с. 130; 365, с. 39–40; 366, с. 13–14]. Є також і країни, наприклад, Фінляндія, з характерним високим рівнем непрямого регулювання економіки та з одночасним вагомим втручанням держави в економічну сферу, що також заслуговує на окреме пильне дослідження. Система оподаткування цієї країни має кілька прямих та непрямих податків. Головним прямим податком є податок на доходи, комунальний та майновий податки. Найважливішим непрямим податком є податок з обороту, митні податки, вирівнювальний податок і акцизи на автомобілі, алкогольні напої, тютюн та деякі інші товари. Л. А. Швайка зазначає [367, с. 439], що державні та напівдержавні компанії Фінляндії становлять 14 % загальної кількості великих промислових компаній країни. Вони забезпечують 35 % загального продажу, виконують 30 % обсягу експортних операцій, зосереджують на своїх виробництвах 25 % робочої сили. Умови для ведення бізнесу у Фінляндії, включаючи законодавче забезпечення, доступність фінансових ресурсів, підтримка держави, відсутність бюрократії і корупції відповідають усім умовам для зростання конкурентоспроможності підприємництва [368, с. 48].

Фіскальну та монетарну політику необхідно розрізняти не тільки в суто теоретичному аспекті, але і з урахуванням тих обставин, де і в яких умовах застосування кожного з непрямих методів державного регулювання є найбільш результативним. Закордонний досвід свідчить, що у розвинених ринкових економічних системах задля забезпечення стабільності цін та ефективного розподілу ресурсів використовуються переважно засоби монетарної політики. Досягнення економічних цілей, які пов'язані зі створенням найбільш сприятливих умов для інвестицій та економічного зростання, в державах з перехідною економікою (що характерно і для України) забезпечується за допомогою фіскальної політики. На жаль, сьогодні податкова система України повною мірою не може забезпечити справедливу реалізацію мети як державної

фіскальної політики, так і прав та інтересів платників податків. Варто погодитися, що ціла низка як об'єктивних причин, так і суб'єктивних чинників, які вплинули на створення системи оподаткування, призвели до того, що податки не можуть повноцінно виконувати свої основні функції [369], а саме – фіскальну, соціальну та регулюючу.

У контексті європейської інтеграції нашої країни гармонізація її податкового законодавства із законодавством Європейського Співтовариства про непряме оподаткування є актуальною правовою проблемою, оскільки рушійною силою податкової гармонізації є прагнення високорозвинених країн ЄС оптимізувати власні фіскальні системи і на цій основі створити підґрунтя для розбудови оподаткування об'єднаної Європи. Причому в ЄС виходять із міркувань про спрямованість податкової оптимізації не стільки на те, щоб не допустити відтоку капіталу у менш економічно розвинені європейські країни, які активно використовують ліберальні стратегії фіскального регулювання, скільки на сприяння зростанню ВВП в умовах досягнення якісно нового рівня соціально-економічного розвитку [370, с. 19; 371, с. 188–189].

Прикро констатувати, що сфера вітчизняного виробництва практично пригнічена податками, призводить до стагнації або навіть регресу об'єктів оподаткування, а отже, до зменшення бюджетних надходжень. У результаті діюча податкова система не стимулює виробництво, а викликає його "топтання на місці" і навіть скорочення, звідси дохідна частина бюджету повноцінно майже не поповнюється [372].

До вищезазначеного та відомого усім (владі, закордонним партнерам, потенційним інвесторам, вітчизняним платникам податків тощо) стану, зокрема, призвело те, що при створенні системи оподаткування України не були повною мірою враховані теоретико-прикладні засади справляння податків, які формувалися на основі міжнародного багатовікового досвіду, що і є головною проблемою податкової системи нашої країни. У цьому контексті необхідно постійно стежити за трансформацією загальноновизнаних принципів у галузі оподаткування та перевіряти діючу податкову систему України на

відповідність цим принципам.

Звернемо увагу на теоретико-прикладні основи оподаткування, які ще були відомі та сформульовані одним з основоположників податкової теорії А. Смітом, а саме:

1) податки повинні рівномірно розподілятися між джерелами доходів, а кожен окремий податок повинен однаково припадати на те джерело, на який він спрямований;

2) при сплаті, способи сплати та розмір податку повинні бути чітко визначені;

3) податок повинен стягуватися в такій формі і в такий спосіб, які найбільш зручні для платника;

4) податок повинен стягуватися таким чином, щоб на його вилучення витрачалось якомога менше грошей, що надходять до державного бюджету [373].

Прояв першого принципу в Україні можна спостерігати за допомогою здійснення аналізу сплати непрямих податків (ПДВ, акцизний податок, мито). В даному випадку будь-який непрямий податок, що встановлений законодавством, сплачується виробником, а потім перекладається на покупця – споживача оподаткованого товару через включення податку до ціни виробу. При цьому варто враховувати рівень реальних доходів населення, який нині найнижчий за історію незалежності (не враховуючи початок 90-х років минулого сторіччя), серед європейських країн тощо.

Аналізуючи сучасний економічний стан у нашій державі, другий принцип полягає в тому, що він пов'язаний із строками, термінами та перспективами дії податків та зборів на території держави. З моменту незалежності України в податковому законодавстві нашої держави були ситуації, коли ставки податків вводилися в дію «заднім числом», коли введеної норми платники податків не знали як застосовувати на практиці певний період, поки контролюючий орган підзаконними нормативно-правовими актами не розробив порядку та механізму її практичного застосування.

Щодо останніх принципів, то, за слушними думками того самого фундатора економічної теорії А. Сміта, можна виділити два аспекти: по-перше, адміністрування податків може призводити до ситуацій, коли з платників податків стягується більша кількість грошей ніж та, яка викликана потребами державного бюджету, через, наприклад, занадто великий штат чиновників. По-друге, високий рівень оподаткування може спричинити обмеження виробництва та зайнятості населення, що викликає додаткові витрати для природного забезпечення засобами існування значної частини населення [374].

В якості негативної тенденції варто зазначити небажаний вплив на якість виробничої діяльності платників податків, а також працівників податкових органів, які контролюють правильність нарахування та сплати податків, існуючі розбіжності, сумнівні тлумачення окремих термінів та строків, що визначені як у законах, так особливо в підзаконних актах. Зі згаданою тенденцією пов'язана така проблема податкової системи України як нескоординована структура податків. Окремі податки не сильно впливають на поповнення бюджету, а тільки є додатковою статтею витрат на їх збір. На практиці виникають також проблеми і з найбільш вагомим податком – податком на додану вартість. Такий податок є дуже важливим для бюджету: надходження від нього становлять близько третини сукупних доходів державного бюджету. Однак процедура його відшкодування дуже тривала, до того ж ПДВ штучно можуть повертати "вибірково", що завдає істотної шкоди конкуренції та призводить до корупції. Безперечно, що корупція є найбільшою перепоною економічного зростання та розвитку, яка здатна поставити під загрозу будь-які перетворення, становить загрозу економічній і навіть національній безпеці країни. З цього приводу, на нашу думку, в Україні заслуговує на увагу питання щодо заміни податку на додану вартість на податок з обороту [375, с. 46].

Сьогодні в тому вигляді, що існує ПДВ в Україні, викликає більше запитань, ніж дає відповідей. Звичайно, ПДВ застосовується в більш ніж 150 країн, податок з обороту стягується приблизно в 30 країнах, серед яких США,

Китай, країни Азії, Близького Сходу, Африки та Океанії. Надходження ПДВ – це близько 20 % від усіх податкових доходів до бюджету. Однак саме ПДВ в Україні вважається одним з найкорумпованіших податків, а до цього призводить зменшення питомої ваги ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень до бюджету, складність у справлянні ПДВ та механізми його відшкодування, маніпуляції при здійсненні відшкодування податку на додану вартість, непрозора система розрахунків, створення фіктивних фірм, зростання тіньового сектора економіки, зловживання владою в органах ДФС, корупція та розкладання бюджетних коштів тощо. Так, станом на 01 червня 2018 року з державного бюджету відшкодовано ПДВ на суму 54800,2 млн. гривень, при цьому в ДФС є нові суми, заявлені до відшкодування на поточний рахунок платника у сумі 54203,2 млн. гривень [376].

Заміна ПДВ на диференційований, що відрізняється для кожної галузі, податок з обороту містить у собі багато позитивних моментів, серед яких:

1) суб'єкти підприємницької діяльності "виходять на свободу", вони більше не залежать від органів ДФС України;

2) закриваються конвертаційні центри, бо автоматично відпадає сенс у фіскальних витратах;

3) ніхто із суб'єктів підприємницької діяльності не буде ризикувати ухилятися від сплати податків, адже його дуже легко проконтролювати. Тому самі учасники ринку можуть співпрацювати з органами державної влади, щоб не допустити преференцій для когось;

4) працівники органів державної влади не зможуть зловживати владою при вирішенні питання про відшкодування ПДВ;

5) ведення бізнесу стає більш привабливим із зрозумілими та прозорими правилами, що спонукає до легалізації зарплати в "конвертах" та реєстрації підприємців.

Податок, навпаки, може бути не лише джерелом доходів для держави, а й виступати регулятором рентабельності виробництва, що перш за все може стимулювати вітчизняне виробництво та вихід значної частини української

економіки з тіні. Впровадження податку з обороту дозволить значно скоротити витрати на його стягнення: для обчислення розміру податку необхідно лише знати обсяг реалізації та ставку податку з обороту. Однак податок не дуже вплине на експорт сировини та трудомістких товарів із низькою матеріальною складовою. Також одним із недоліків даного податку є відсутність аналогічного податку в країнах-сусідах, що може ускладнити обчислення експортно-імпортних операцій [377, с. 279].

Поряд з цим варто зазначити, що у свій час ПДВ виник як удосконалення податку з обороту. Аналізуючи історію впровадження ПДВ в різних країнах, можна зазначити, що в європейських країнах даний податок запроваджувався при урегульованих та розвинених ринкових відносинах, в Україні – коли наша країна не досягла рівня впорядкованої ринкової економіки та високої фіскальної дисципліни. Об'єктивна необхідність застосування ПДВ в Україні пояснюється прагненням нашої держави до інтеграції у ЄС, однією з умов якого є використання саме цього податку. І, скасувавши ПДВ, Україна просто випаде з інтеграційних процесів у Європі [378, с. 409].

Актуальною залишається тенденція несправедливого необґрунтованого податкового навантаження в Україні. Проблема нерівномірного розподілу серед суб'єктів оподаткування досить серйозна, оскільки основне податкове навантаження добросовісно несуть на собі законослухняні підприємства, які позбавлені податкових пільг. Аналіз економічних показників демонструє, що підприємства, які працюють тільки на внутрішньому ринку, не мають податкових пільг і не ухиляються від сплати податків, перераховують до державного бюджету понад 40 % створеної додаткової вартості, тоді як підприємства, які користуються податковими пільгами й ухиляються від сплати податків, перераховують до бюджету від 0 до 7 % прибутку [379].

На жаль, чинне податкове законодавство нашої країни не стимулює суб'єкти підприємництва інвестувати капітали в легальну економіку. Навіть незважаючи на те, що загальна ставка податку (% від комерційної вигоди) в Україні нині дорівнює 37,8 % [380] (для порівняння у 2005 р. – 57,3 %, начебто

спостерігається прогрес), тобто рівень податкового навантаження на бізнес в Україні нині складає цивілізовані 37,8 % (що нижче, ніж у країнах ЄС – 40,5 % [380]; для порівняння найбільші податкові навантаження спостерігаються в таких країнах, як Афганістан, Болівія, Таджикистан, найменші – в Бахреїні, Катарі, Македонії. Як відомо, високе податкове навантаження стимулює приховування реальних обсягів економічної діяльності та її виведення в "тінь".

Варто зазначити, що навіть провідні країни світу, незважаючи на потужну економіку та величезний інтелектуальний потенціал, показують обсяг своєї тіньової економіки. Наприклад, США показують її діапазон від 5 % до 21 %, Швеція – від 2,5 % до 12 %, Канада – від 3,5 % до 19 %, Італія – від 9 % до 19 %, Індія – від 8,5 % до 47,5 % [381, с. 3]. Сьогодні в Україні податкові пільги стимулюють розвиток тіньової економіки, яка, за оцінками експертів, становить у нашій країні 50 % від обсягу ВВП, що майже в 3 рази перевищує економічно-допустимий рівень (20 %) і створює реальну загрозу національній безпеці та демократичному розвитку держави, негативно впливає на економіку, політику, управління, соціальну та правову сфери, громадянську свідомість, міжнародні відносини та суспільне життя в цілому [381, с. 43–48; 382]. У виправленні такої ситуації провідна роль повинна належати засобам та заходам фіскальної спрямованості. Адже поширення тіньової економічної діяльності призводить до зменшення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів; скорочення обсягів інвестицій в економіку держави та відпливу капіталу за кордон; дискримінація суб'єктів підприємницької діяльності, нерегламентовані зайнятість та доходи населення; правовий нігілізм та недовіра до органів державної влади; криміналізація суспільства [382].

Позитивне та помітне вирішення проблеми детінізації економіки вимагає узгоджених зусиль держави та суспільства в багатьох сферах та галузях суспільного життя, зокрема і при реалізації фіскальної функції. Реальне скорочення тіньового сектора може статися тільки за умови зменшення витратності та зростання ефективності економіки нашої країни, створення паритетних умов для функціонування різних форм бізнесу, що може бути

досягнуто, насамперед, обґрунтованим застосуванням засобів та заходів податкової політики. Це повинно підвищити конкурентоспроможність економіки України та зробити не вигідним приховування її результатів у тіньовому секторі.

Світовий досвід регулювання суспільних відносин у сфері економіки (у тому числі і за допомогою реалізації фіскальної функції) свідчить, що тіньова економіка притаманна усім країнам, незалежно від домінуючого способу регулювання суспільних відносин у сфері економіки та рівня соціально-економічного розвитку країни. Ця проблема виходить за межі будь-якої національної економіки, нині її можна вивчати у глобальному загальносвітовому масштабі.

Опосередковані способи організаційно-правового впливу на економіку та підприємництво (до яких у першу чергу слід віднести здійснення фіскальної функції), як справедливо зазначає А. С. Ластовецький, базуються переважно на побічних – економічних засобах регулювання [324, с. 76]. Ці способи застосовуються шляхом упровадження економічних інтересів без прямого владного примусу та впливають на поведінку учасників економічних відносин через створення умов, які впливають на її мотивацію створенням тих чи інших матеріальних стимулів заохочення, включаючи підтримку державою підприємництва. Тут також варто звернути увагу на певну подвійність публічної правосуб'єктності, що формує правові обов'язки податкових органів, яку виокремлює Д. А. Копильник [379], а саме: по-перше, податкові органи виконують обов'язки перед власником грошових надходжень – державою; по-друге, на цьому самому повноваженні базується і право на відповідні дії щодо платників податків.

На жаль, в Україні перетворення у сфері економіки та підприємництва часто відбувалися хаотично без урахування пріоритетів загальноприйнятих у світі інституційних перетворень, необхідності дієвого активного посилення у процесі реформ дієздатності державних органів, взаємозв'язку різних економічних та політико-правових чинників суспільного розвитку. Прикро, що

нині приходиться констатувати, що при реалізації вітчизняної моделі розвитку економіки та підприємництва, допущено стратегічні помилки, наявна низька дієздатність державних регуляторних органів, що спричиняє глибокі небажані деформації процесу справжніх ринкових перетворень, створення та поширення нецивілізованих форм нагромадження початкового капіталу, значну тінізацію економіки, потужну корупцію та економічну злочинність. Збільшення обсягів тіньового сектора економіки та підприємництва веде до різкого зниження ефективності діяльності національної економіки, ускладнює регулювання економіки цивілізованими ринковими механізмами. Це викликає необхідність визначення засобів та заходів державної протидії тіньовій економічній діяльності, одним з різновидів яких є оптимізація фіскальної функції [383, с. 138].

Досліджуючи вітчизняні та зарубіжні джерела щодо стану тіньової економіки, причини існування та обсяг тіньового сектора економіки, знайомлячись із можливими варіантами позитивного впливу на цю проблематику засобів та заходів фіскальної спрямованості, можна виділити дві основні групи чинників, а саме: правові та економічні.

До правових чинників можна віднести нестабільність податкового законодавства, високий податковий тиск і нерівномірність податкового навантаження на суб'єкти господарювання, низький рівень податкової дисципліни; надмірне регулювання підприємницької діяльності; правова незахищеність суб'єктів господарювання від зловживань з боку посадових осіб державних органів та органів місцевого самоврядування [382]. Жорстка система існуючих податкових стягнень, не завжди обґрунтована можливість альтернативних розрахунків, наявність адміністративних бар'єрів при здійсненні ліцензійних, реєстраційних та дозвільних процедур також є причинами перебування переважно малого та середнього бізнесу у "тіні".

До економічних можна віднести: недосконалість вітчизняної фінансово-бюджетної системи у цілому; практична відсутність системної податкової політики держави, спрямованої на перехід хоча б частини тіньового сектора

економіки в легальний бізнес; недосконалість безпосередньо податкової системи; широкомасштабні економічні порушення, що пов'язані з різноманітними адміністративними та кримінальними правопорушеннями у галузі оподаткування, немобільністю податкових органів, з витрачанням державних бюджетних коштів тощо [384, с. 239].

Тому у цьому контексті доречними є думки відомого американського підприємця Л. Яокка, який, зокрема, обґрунтовує необхідність макроекономічного планування, і робить це таким чином: "Державне планування зовсім не означає соціалізм. Воно означає лише наявність продуманої стратегії та сформульованих цілей. Воно означає узгодження усіх аспектів економічної політики, а не переслідування вузькогрупових інтересів. У нас прогресу не буде, якщо ми не відмовимось від безумної ідеї, ніби будь-яке планування в масштабах країни є наступом на капіталістичну систему" [385, с. 361]. Подібний підхід до здійснення державної політики у сфері економіки та підприємництва був би корисним для вітчизняних державних органів та їхніх посадових осіб, які здійснюють правове регулювання економіки, зокрема за допомогою оптимізації ефективності фіскальної функції.

У цьому контексті варто погодитися з висновками О. В. Баклана, що правове регулювання підприємництва на різних історичних етапах було б суттєво ефективнішим, якщо б базувалося на засадах економічної доцільності та наукової обґрунтованості. Тому доцільно запропонувати функціонально-структурні принципи господарської діяльності та підприємництва: принцип економічної доцільності та принцип наукової обґрунтованості.

Як слушно підсумовує О. В. Баклан, слід визнати актуальним твердження, що ефективність правового регулювання підприємництва не є винятково надбанням вільного розвитку ринкових приватних відносин, ефективність державного регулювання підприємництва залежить від результатів постійної співпраці органів публічного управління та суспільства, суб'єктів підприємництва, господарської діяльності тощо [321, с. 92–93].

Щодо стратегії детінізації економіки доречними виглядають пропозиції

відомого вченого-економіста З. С. Варналія, а саме:

- 1) "амністія" лише тих капіталів, що спрямовуються в інноваційну сферу та деякі інші суспільно значущі пріоритетні сектори;
- 2) запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в інноваційний сектор юридичними особами, які пропонується надавати за фактичними результатами діяльності;
- 3) зменшення рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на відтворення людського капіталу;
- 4) реальне і радикальне спрощення погоджувальних і дозвільних процедур щодо здійснення підприємницької діяльності;
- 5) застосування наявних методичних розробок щодо виявлення напівлегальних фінансово-промислових угруповань та ліквідація виявлених схем іллегалізації капіталу [386].

Гострота проблеми тіньової економіки особливо гостро позначається в країнах, де відбуваються зміни соціально-економічних відносин. Найбільш поширеними методами протидії тіньової діяльності в розвинених країнах ЄС, США та Канаді є постійне удосконалення правового забезпечення та діяльності відповідних органів державного контролю для впровадження заходів спрощення процедур сплати податків і ліквідації причин, які спонукають підприємців переводити свій бізнес у "тінь". Податкові системи цих розвинених країн базуються на кількох загальновизнаних цінностях:

- 1) зменшення адміністративного (насамперед, податкового) тиску на підприємства;
- 2) обґрунтоване спрощення процедур (насамперед, податкових) регулювання підприємницької діяльності;
- 3) максимально-можливе спрощення процедури сплати податків;
- 4) підвищення рівня мінімального неоподаткованого доходу та ін. [387; 388; 389; 390].

Відповідно, податкова система України потребує реформування в

напрямку забезпечення стабільності та значного спрощення податкового регулювання, усунення випадків дублювання податків, ліквідації прогалин у податковому законодавстві, розширення сфери надання адміністративних послуг тощо. Головним пріоритетом боротьби з тіньовою економічною діяльністю є регулювання за напрямками вдосконалення економічного механізму державної протидії тіньовій діяльності, насамперед за рахунок дієвої та справедливої реалізації фіскальної функції.

Фундаментальною основою організаційно-правового та економічного механізму виведення бізнесу з тіні є концепція легалізації тіньової економіки, частинами якої є концепція національної економічної безпеки в цілому, концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері, концепція запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, сучасне удосконалення нормативно-правової бази, науково обґрунтовані методичні та організаційні заходи, що пройшли апробацію в зарубіжних країнах.

Варто погодитися з думкою тих учених, які стверджують, що з державницьких позицій слід відверто визнати, що першим кроком держави з детінізації економіки та підприємництва України повинно стати визнання неспроможності самотужки вивести бізнес із тіні. Практично зробити це можна шляхом прийняття Закону "Про проведення податкової амністії", як це було зроблено в РФ у середині 90-х років ХХ століття, але з обов'язковим зазначенням у цьому Законі: строків проведення амністії, державних гарантій, взаємних зобов'язань держави та суб'єктів підприємництва [321, с. 220–221].

Перш за все адміністративно-правове регулювання щодо виведення економіки з тіньового сектора має бути орієнтоване на такі основні напрямки: вжиття різноманітних заходів, що спрямовані на виштовхування в легальний сектор тіньового капіталу; боротьба з порушенням законодавства в органах державної влади; протидія корупції тощо. У цьому контексті потрібно реформувати систему органів публічного управління економікою та підприємництвом; забезпечити повну гласність та прозорість у висвітленні діяльності органів публічної влади щодо взаємостосунків з різноманітними

бізнес-структурами; сформувати та зміцнити інститути громадянського суспільства; вжити заходів, що спрямовані на розвиток соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством та ін.

Вирішення проблеми виведення економіки з тіньового в легальний сектор економіки має базуватися на таких засадах:

- здійснення різнопланових дієвих організаційно-правових заходів щодо викорінення корупції у державному апараті взагалі та, насамперед, у державному секторі економіки;

- запровадження у процеси регулювання економікою, в тому числі в механізми здійснення фіскальної функції, загальнолюдських цінностей, а саме: принципів чесності [321, с. 360], справедливості [391, с. 7] та ін.;

- вдосконалення правового регулювання у сфері суспільних відносин щодо усіх форм власності при оптимізації здійснення фіскальної функції тощо;

- удосконалення юридичної техніки при підготовці та прийнятті нормативно-правових актів, що регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування;

- Державна політика ясприятливих умов у податковій політиці для ведення підприємницької діяльності, включаючи створення відчутної в позитивному сенсі підтримки щодо суб'єктів малого бізнесу;

- дієвий державний контроль та забезпечення рівних та справедливих умов у зовнішньоекономічній сфері;

- розроблення стратегії притягнення прямих вітчизняних та іноземних інвестицій в Україну із застосуванням позитивного світового досвіду для збалансування фіскальної функції та різнобічної інвестиційної діяльності [321, с. 371];

- кримінально-правова протидія легалізації доходів, що отримані злочинним шляхом;

- різноманітне фінансове та банківське стимулювання розвитку системи безготівкових розрахунків у поєднанні з жорстким контролем та обмеженням операцій з готівковим обігом;

- та деякі інші, які в якості основних засобів подолання тінізації економіки та підприємництва засновані на бюджетній прозорості, тобто максимально можливої визначеності надходжень і видатків бюджетів усіх рівнів. У цьому сенсі представляється практично корисною пропозиція, зміст якої полягає у тому, що після прийняття Закону "Про проведення податкової амністії" видається можливим прийняття "Державної програми протидії тінізації підприємництва", при цьому слід визнати, що адміністративно-правове регулювання праввідносин у сфері підприємництва повинно мати допоміжний характер (першочергове значення тут слід приділити кримінально-правової протидії тінізації підприємництва).

Адміністративно-правове регулювання підприємництва повинно полягати в оптимізації функціонування та координації дій органів державного управління у сфері підприємництва. Для побудови соціально орієнтованої економіки одночасно з вищезазначеними основними заходами на центральному та місцевих рівнях послідовно слід максимально реалізувати комплекс традиційно-позитивних заходів щодо адміністративно-правового регулювання у сфері підприємництва [321, с. 237–238].

Варто підкреслити, що беззаперечною умовою протидії тінізації економіки є удосконалення ефективності механізму здійснення фіскальної функції, яке, насамперед, має бути реалізоване у вигляді оптимізації фіскального тиску на легальну економіку та підприємництво, що створить мотивацію переведення тіньових фінансових операцій на легальну основу. Відповідно, вдосконалення механізму господарювання та створення ефективної інституційної системи в нашій країні можуть бути запорукою оптимального використання потенціалу суб'єктів підприємництва та мінімізації тіньового сектора економіки України [392].

Слід зазначити, що у процесі реформування системи оподаткування в Україні варто враховувати той факт, що сьогодні податкова система не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Тому основним

завданням реформування податкової системи є не тільки зниження податкового навантаження шляхом зміни фіскальної ефективності окремих податків, а й оптимальне поєднання прямих та непрямих податків. Практика багатьох країн світу демонструє тенденції зменшення фіскальної функції непрямих податків і збільшення частки прямих податків. Звичайно, непрямі податки є ефективнішими у фіскальному аспекті, оскільки оподатковується споживання, і це є стабільна і негнучка величина, від них важко ухилитися і легко контролювати їх сплату. Однак прямі податки вважаються більш соціально справедливими з погляду платоспроможності їх платників, бо об'єктом прямого оподаткування є дохід або прибуток і при такому оподаткуванні можна встановити пряму залежність між доходами платника податків і його платежами до бюджету. Пряме оподаткування є важливим фінансовим регулятором соціально-економічних процесів у державі, впливає на розвиток економічної системи держави, на інвестиційну та інноваційну діяльність, на ділову активність суб'єктів господарювання, на розвиток інфляції в державі, накопичення капіталу та на обсяги споживання.

Сьогодні одним із основних завдань держави є приведення податкової системи у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики, стабільного та раціонального податкового законодавства, встановлення ліберального ставлення до платників, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, і посилення відповідальності за несплату податків [392].

З огляду на вищевикладене, з основних проблем функціонуючої системи оподаткування в Україні, на наш погляд, можна назвати такі:

- складність і недосконалість та нестабільність податкового законодавства;
- відсутність ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань;

- нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг;

- наявність значної кількості податкових пільг, що порушують нейтральність податкової системи, знижують ефективність сплати основних податків [383];

- значна кількість підзаконних нормативно-правових актів з питань оподаткування, змістом яких повинні бути обізнані та керуватися на практиці як платники податків, так і працівники органів Державної фіскальної служби України;

- неефективність державної бюджетної та податкової політики;

- надмірна фіскальна спрямованість податкової системи.

- низький рівень податкової культури.

Отже, що з метою усунення зазначених та інших протиріч, прогалин та неузгоджених положень окремих нормативно-правових актів у галузі оподаткування, зменшення адміністративних витрат та підвищення ефективності податкової системи необхідно оптимізувати нормативно-правову базу України шляхом удосконалення правових норм щодо справляння, нарахування та сплати податків і зборів до державного бюджету країни, що є першочерговими завданнями у галузі оподаткування. Треба вживати всі можливі заходи щодо створення такої системи управління ризиками при організації та здійсненні податкового адміністрування, що зможе, по-перше, різко скоротити кількість ділових контактів податкових органів із суб'єктами підприємництва, а, по-друге, зменшити навантаження контролюючих органів.

На наш погляд, для зменшення витрат бюджету потрібно провести моніторинг ефективності різновидів вітчизняних податків, ліквідувавши всі нерациональні податки, питома вага яких у податкових зборах в Україні (особливо на місцевому рівні) помітно мала. А для зростання надходжень до бюджету слід збільшити ставки акцизних зборів на деякі види товарів, особливо на ті, які завдають шкоди здоров'ю, та поступово, враховуючи

доходи населення, довести їх до європейського рівня. При цьому слід не допустити дестабілізації налагодженого функціонування економіки та державних фінансів. Начебто правильна пропозиція К. В. Яценко "поступового наближення структур та рівня ставок акцизних зборів на підакцизну продукцію до встановлених в ЄС" [372] у нашій країні стане на часі принаймні за умови помітного зростання добробуту населення [321, с. 233; 364, с. 43–48].

Крім того, аналізуючи справляння податків, варто зазначити, що в Україні повинен діяти принцип загальності оподаткування, тобто кожна особа зобов'язана сплачувати податки та збори [137]. Податкова система повинна забезпечити невідворотність настання визначеної законодавством України відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Держава повинна створити такі умови оподаткування, при яких у платника податків відсутній вибір платити чи не платити податки, і своєчасне виконання податкових зобов'язань є вигіднішим, ніж невчасна сплата податків та зборів або несплата податків та зборів взагалі.

Також необхідно здійснити аналіз ефективності запроваджених деяких податкових пільг, співставити результати з витратами на його забезпечення та переглянути їх доцільність. Виходячи з того, що податкова пільга являє собою звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податків та зборів або сплата в меншому розмірі [137], оптимізація порядку пільгового оподаткування призведе до зменшення податкового навантаження на платників податків, припинення практики стимулювання неперспективних галузей економіки та сфер життєдіяльності держави, а також до вдосконалення оподаткування в цілому.

Оглянувши стан проблем сучасної системи оподаткування України, можна зробити певний узагальнюючий висновок, що вона має серйозні недоліки, які можуть бути викликані:

- 1) незадовільною якістю прогнозування дохідної частини бюджету;
- 2) незадовільним скороченням державних витрат;

- 3) неоптимальним фінансуванням бюджетних витрат;
- 4) недосконалістю системи оподаткування;
- 5) проблемами міжбюджетних відносин;
- 6) корупційною складовою функціонування державного апарату тощо.

Подолання або мінімізація цих чинників є нагальними завданнями розвитку суспільних відносин у галузі оподаткування України [375, с. 43–48]. Вважаємо, що в Україні повинна діяти така податкова система, яка б враховувала інтереси не лише держави та органів державної влади, а також кожного суб'єкта підприємницької діяльності.

Законодавство про оподаткування в Україні повинно базуватися на задекларованих принципах в ПК України, які, на жаль, не завжди знаходять практичне застосування в реаліях сьогодення. Саме тому вважаємо, що практичне застосування принципів оподаткування вимагає суттєвих змін у чинному законодавстві, а податкова система має базуватися на таких принципах, як загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; соціальна справедливість, рівномірність та зручність сплати [137].

Запровадження зазначених засад у правосвідомість та праворозуміння сучасних вітчизняних державних діячів буде кроком уперед у подальшій розробці та побудові "сучасної дайсієвої концепції правовладдя" [394, с.163] в нашій країні, у справедливій і чесній оптимізації суспільних відносин у сфері оподаткування зокрема. На жаль, в Україні ці принципи на сучасному етапі часто ігноруються, що породжує проблеми у механізмі стягнення податків, здійснення інших заходів фіскальної та грошово-кредитної політики.

Звичайно, у ст. 7 БК України одним із принципів, на якому ґрунтується бюджетна система, є принцип ефективності та результативності, суть якого зводиться до того, що при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на

основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, Автономною Республікою Крим, місцевим самоврядуванням, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [106]. Однак даний принцип на практиці не діє, адже звіти РП України містять постійні відомості про нераціональне та неефективне використання бюджетних коштів. Також підтвердженням того, що головні розпорядники неефективно використовують державні кошти, є прийнята в 2016 році постанова КМ України від 11.10.2016 № 710 "Про ефективне використання державних коштів", в якій затверджені заходи щодо ефективного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету. Документ містить перелік заходів, спрямованих на скорочення державних видатків, серед яких: припинення придбання мобільних телефонів; оптимізація здійснення витрат на оплату послуг мобільного зв'язку; забезпечення зарахування до загального фонду державного бюджету коштів від реалізації державних резиденцій, державних дач, будинків відпочинку, оздоровчих закладів, автомобілів, що перебувають на балансі органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету, припинення оплати чартерних рейсів; установлення та здійснення нарахування підвищень до посадових окладів (ставок), надбавок, доплат, допомог, винагород, премій, інших заохочувальних виплат працівникам виключно в межах фонду оплати праці, затвердженого в загальному та спеціальному фондах бюджету, або власних доходів, отриманих від провадження господарської діяльності; здійснення управління бюджетними коштами в межах встановлених бюджетних повноважень із забезпеченням ефективного та раціонального використання бюджетних коштів, належної

організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів; забезпечення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів; забезпечення зменшення обсягу фінансової підтримки небюджетних організацій за рахунок бюджетних коштів тощо [395].

Ще однією з важливих тенденцій розвитку фіскальної функції держави є формування реальних засад фіскальної політики в Україні.

Здійснюючи теоретико-правовий аналіз податкової політики, слід зазначити, що першим нормативним актом, в якому закріплено основні засади такої політики нашої держави, є Постанова ВР України від 04.12.1996 "Про Основні положення податкової політики в Україні" [127]. В даній постанові зазначено теоретично сприятливу для усіх верств суспільства модель побудови та розвитку державою системи оподаткування. Зокрема, визначено, що основною метою реформування системи оподаткування є сприяння стабілізації матеріального виробництва, підвищення його ефективності і на цій основі задоволення державних та соціальних потреб. Система оподаткування повинна забезпечити оптимізацію структури розподілу і перерозподілу національного доходу. Граничний рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту через зведений бюджет України не повинен перевищувати 40–45 відсотків. Реформуванню підлягають правові норми, що визначають форми, методи, механізми регулювання і встановлення величини та порядку справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів, необхідних державі для виконання її функцій [127].

Основоположним актом сучасності, який визначає основні засади податкової політики нашої держави з 2011 року, є ПК України. Даний акт не містить окремої статті "Податкова політика", однак скомпоновано визначає її суть у окремих статтях: Сфера дії Податкового кодексу України (ст. 1); Податкове законодавство України (ст. 3); Основні засади податкового

законодавства України (ст. 4); Співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами (ст. 5) тощо [137].

Слід зазначити, що на противагу наявності досить широкої характеристики податкових правовідносин у вищевизначених нормативних актах відсутня комплексна характеристика структури податкової політики, що потребує подальшого аналізу та дослідження шляхом аналізу наукових здобутків [96, с. 109–112.].

У БК України також не міститься стаття "Бюджетна політика". Виходячи зі змісту ст. 4 БК України, одним з важливих документів, що відіграє велику роль у формуванні фіскальної політики є Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період, що розробляється та схвалюється КМ України та подається до ВР України не пізніше 1 квітня року, що передують плановому. В такому документі, що ґрунтується на прогностичних і програмних документах економічного та соціального розвитку, містяться положення про таке:

1) орієнтовні основні прогностичні макропоказники економічного і соціального розвитку України (із зазначенням показників номінального і реального обсягу валового внутрішнього продукту, індексів споживчих цін та цін виробників, показників валютно-курсової політики, наданих Національним банком України відповідно до частини другої цієї статті, рівня безробіття, а також інших показників, необхідних для розроблення проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період);

2) основні завдання бюджетної політики, зокрема граничний обсяг дефіциту (профіциту) державного бюджету, частка прогностичного річного обсягу валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через зведений бюджет України, граничний обсяг державного боргу і граничний обсяг надання державних гарантій, встановлення розміру мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму та рівня його забезпечення, загальний обсяг державних капітальних вкладень на розроблення та реалізацію державних інвестиційних проектів із зазначенням пріоритетних напрямів таких

капітальних вкладень;

3) пріоритетні завдання податкової політики;

4) пріоритетні завдання фінансового забезпечення судової влади та її незалежності;

5) реалізація пріоритетних державних (цільових) програм та державних інвестиційних проектів;

б) взаємовідносини державного бюджету з місцевими бюджетами;

7) інші питання, необхідні для складання проекту закону про Державний бюджет України [106].

Однак практика останніх років демонструє, що даний документ є формальним, а тому КМ України не дотримується термінів схвалення проекту. Так, наприклад, у 2016 році КМ України схвалив проект Основних напрямів бюджетної політики на 2017 р. розпорядженням від 24.06.2016 № 478-р [396], у 2017 році КМ України прийняв розпорядження від 14 червня 2017 року № 411-р "Про схвалення проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2018–2020 роки" про напрями бюджетної політики відразу на три роки [397].

Оскільки вплив адміністративних важелів держави на правове регулювання економічних процесів відбувається через законодавчі та нормативні документи, то з метою урегулювання таких відносин пропонуємо внесення змін до ПК України у частині запровадження окремого розділу "Державна податкова політика України", включивши до нього ст. 1–13 ПК України та доповнивши наявним у Постанові Верховної Ради України "Про Основні положення податкової політики в Україні" [127] визначення поняття "податкова політика" та його характеристикою. Вважаємо, що в БК України необхідно створити окрему статтю "Бюджетна політика в Україні", яка буде ставити вимоги до формування такої політики на весь період дії БК України, скасувавши обов'язок для КМ України кожного року схвалювати проект Основних напрямів бюджетної політики. Вважаємо, що при формуванні проекту закону України про державний бюджет завжди будуть враховуватися певні особливості кожного року.

5.2. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції для адаптації в Україні

За геополітичними масштабами, економічним, технологічним, оборонним та науковим потенціалом Україну можна порівнювати з багатьма розвинутими країнами. Так, на початку XXI століття за певними оцінками в розрахунку на душу населення природно-ресурсний потенціал України в 1,5–2 рази перевищував ресурсний потенціал США, в 4 рази – ФРН, у 12–15 разів – Японії [333, с. 44]. Але загальновідомо, що, за різними міжнародними оцінками, по легкості ведення бізнесу Україна знаходиться лише в кінці сотні країн світу (а за показниками щодо закриття бізнесу – на початку другої сотні, позаду деяких африканських країн). У цьому контексті побудова сучасної дієвої держави, як і створення демократичного громадянського суспільства, в нашій країні нерозривно пов'язано з удосконаленням діяльності органів державної виконавчої влади, зокрема, державної податкової та митної служби.

Світова економіка розвивається під впливом процесу глобалізації, що дедалі поширюється й поглиблюється. В економічному вимірі процес глобалізації узгоджується з переходом від індустріального суспільства до постіндустріального і трактується від обмеження її тільки сферою економіки до поширення на всі прояви людської життєдіяльності [287, с. 21–22].

Однак глобалізація означає не тільки прискорення розвитку соціально-економічних процесів, але виводить їх на новий якісний рівень. Інтернаціоналізація економічних зв'язків, яка спонукала до формування міжнародного і регіональних ринків, посилення впливу транснаціональних корпорацій, утвердження панування наддержавних структур, обумовила суттєву зміну ролі держави в реалізації фіскальної функції [11, с. 136].

Насамперед, глобалізація охоплює фінансову сферу, тому з процесом глобалізації тісно пов'язана національна економіка, ступінь інтенсивності, з якою країна "занурюється" в міжнародні економічні відносини, експорт та

імпорт товарів та послуг, експорт та імпорт капіталу, лібералізація законодавства щодо зовнішньоекономічної діяльності резидентів і нерезидентів тощо [287, с. 23].

Досвід останніх років переконливо свідчить про те, що Україна є державою з економікою вільного ринку, однак подальше розширення її участі у світовій економічній інтеграції та посилення її позиції на міжнародному ринку потребує визначення конкретних юридичних механізмів просування у світовому економічному просторі, визначення напрямів підвищення конкурентоспроможності національної економіки.

Постійна проблема недостатності чи відсутності коштів у державному бюджеті призводить до необхідності пошуку нових джерел вирішення цього питання з використанням міжнародного досвіду подолання економічної кризи і забезпечення економічної безпеки держави.

Аналіз сучасних наукових досліджень різних фундаментальних, комплексних та галузевих наук свідчить, що багато дослідників [398, с. 10] у власних наукових працях постійно звертаються до різноманітних питань щодо зарубіжного досвіду реалізації фіскальної функції, яка є запорукою успішного розвитку суспільних відносин у сфері підприємництва.

Запозичення загальновизнаного позитивного європейського досвіду щодо реалізації фіскальної функції є доцільним та важливим для зниження вразливості вітчизняної економіки перед обличчям багатьох глобальних різноманітних викликів, таких як циклічність фінансових спадів; потенційна наростаюча диференціація доходів населення, підприємств тощо; очікування вичерпання природних, насамперед, енергетичних ресурсів; старіння населення України; погіршення екології та ін. Ці традиційні та новітні виклики вимагають вироблення та застосування раціональних засобів та заходів реагування на рівні державної економічної, зокрема, фіскальної політики, а також запровадження принципово нових фінансово-промислових інноваційних стратегій. Саме тому нині впровадження принципово нових фінансових прийомів для адекватної відповіді на негативні економічні реалії визначають

сучасну спроможність кожної держави щодо ефективної реалізації державних, зокрема, фіскальних функцій. Безперечно, що запорукою вдалого запозичення будь-якого досвіду є його критичне переосмислення. У розвинених країнах з ринковою економікою процес удосконалення фінансово-промислової політики триває протягом багатьох років, можна сказати – перманентно. Основний аргумент на користь його раціонального переосмислення – можливість запозичення найкращого з успішних моделей фінансового розвитку країн та запобігання і відмова від найгірших прикладів. Все це можливо з урахуванням традиційних переваг нашої країни: високого рівня професійної, інтелектуальної та загальної підготовки робочої сили; вдалого географічного розташування; значного демографічного та ресурсного потенціалу та ін. Проведення фінансово-промислової політики, яка заснована на виваженій реалізації фіскальної функції, що сприяє створенню економічного потенціалу країни, дає шанс забезпечити можливості отримання нових перспективних переваг на світовому ринку товарів та послуг вже в найближчому майбутньому [399, с. 202–203].

Яскравий приклад, який вже стає традиційним у контексті досягнення успіху у фінансово-промисловому розвитку – це економічні перетворення Японії, що відбувалися і за допомогою виваженої реалізації фіскальної функції при реалізації вітчизняної моделі розвитку економіки тощо. У контексті даної статті логічно поставити запитання – чи була саме фіскальна політика ключовою причиною цього швидкого зростання, чи могла японська економіка зростати настільки ж швидко за відсутності такої політики?

У цьому сенсі слід зазначити, що, по-перше, зусилля уряду спрямовували країну шляхом індустріального розвитку дещо швидше, ніж це відбувалося на принципах нерегульованого ринку. Уряд Японії на початку реформ узяв під контроль джерела розподілу майже всіх доступних урядовому втручання фінансових ресурсів, увівши, зокрема, адміністративний розподіл валюти та кредитів. Наступним кроком уряд прийняв на себе величезну частку регулюючої ролі ринку, почавши розподіляти фінансові ресурси та джерела їх

надходження безпосередньо у ручному режимі, але з пріоритетом національних інтересів. Інакше кажучи, уряд приймав виважені рішення, використовуючи переважно фіскальні механізми. Такі рішення вільний ринок не міг би провести у життя самостійно. Тобто у даному випадку наявний "секціональний (галузевий) інтерес" ("sectional interest"), який передбачає державне регулювання (фіскальне зокрема) економіки, що ефективно може бути застосовано лише в окремих сферах (та галузях) промисловості та підприємництва, і призначене для розвитку саме цих сфер та галузей [400, с. 26–32; 401, с. 139–151].

По-друге, найхарактерніша риса регулювання економіки Японії – концентрація сил та ресурсів на пріоритетних напрямках. Фактично Японія зайняла проміжну між Західною Європою та США позицію, побудувавши фіскальне регулювання на базі створення сприятливого податкового середовища господарювання із одночасним наданням широкого спектра соціальних гарантій [65, с. 131; 402, с.35–40].

Далі звернемо увагу на окремі аспекти досвіду реалізації фіскальної функції у Великобританії. Як відомо, податкова система Великобританії вважається однією з найдавніших систем Європи, яка формувалася протягом багатьох століть. Як зазначає О. В. Баклан, після закінчення Другої світової війни число законів, що регулюють економіку, у Великій Британії, значно зросло і тримається й нині [321, с. 185]. У Великій Британії, на думку як вітчизняних, так і зарубіжних вчених [55; 317], не було періоду, коли економіка могла функціонувати вільно від державного регулювання того або іншого виду, хоч його поширення і напрямок змінювалися. Протягом кількох останніх десятиріч галузі економіки та підприємництва в країні націоналізувалися і денаціоналізувалися, ціни й доходи були предметом обов'язкового добровільного контролю, робилися спроби контролю відносин у промисловості шляхом законодавчих обмежень, "джентльменських угод" і т. ін. Сьогодні Велика Британія проводить доволі активне бюджетне фінансування економічних (пов'язаних з розвитком інфраструктури й

нарощуванням потенціалу окремих галузей економіки) та соціальних програм [321, с. 185]. Дана обставина дозволила Британії залучити іноземні інвестиції і скоротити відставання у продуктивності праці від інших провідних економік. Утвердження у другій половині ХХ сторіччя форм та жорстких методів регулювання, притаманних уряду М. Тетчер, не призвело до "повернення на більш низький рівень держави", як було обіцяно прем'єр-міністром. Неоліберальна модель державного регулювання у Великій Британії поширила свій вплив на коло комунальних підприємств та інші сектори економіки [403, с. 47]. За класифікацією Світового банку, Британія займає провідне місце у світі по інвестиційному клімату у країні [404]. Лідируючі позиції у світі тримає Британія і за обсягом випуску промислової продукції, половину відправляючи на експорт, будучи при цьому одним із провідних виробників та експортерів продукції високих технологій. Багато британських фірм являють собою частину фрагментарних ланцюжків поставок по світу та виробляють напівфабрикати, в той час як інші поєднують виробництво кінцевого продукту і надають сервісне обслуговування, що, насамперед, стосується: аерокосмічної галузі, оборонної промисловості, автомобілебудування, виробництва напоїв та продуктів харчування, телекомунікації, фармацевтики та інше [404].

Як зазначає О. В. Баклан, законодавчі правила Великої Британії, насамперед, пов'язані із такими інституціями: економічна база даних; фінансові стимули, ціни й доходи, кредит, зовнішньоекономічна торгівля; монополії і злиття; регулювання поведінки на ринку, захист споживачів, інтелектуальна власність, контроль за навколишнім середовищем. Правове регулювання підприємництва (в тому числі і за допомогою фіскального впливу), насамперед, застосовується у таких галузях економіки, як сільське господарство, рибне господарство, енергетика, транспорт [321, с. 186]. Отже, економічне зростання у Великій Британії не в останню чергу зумовлене стабільністю, зокрема, податкової системи тощо. У Великій Британії вибіркоче правове втручання держави в економіку не було випадковим і короткостроковим. Тут робляться всілякі спроби (у тому числі фіскального

характеру) заохотити розвиток окремих галузей промисловості, підприємництва тощо. У Великій Британії існують чіткі адміністративно-правові механізми та відповідні підрозділи при державних органах підтримки підприємництва, які займаються розміщенням державних замовлень у малому підприємстві на конкурсних засадах. Окрім того, існує система субконтрактації, яка надає великим підприємствам можливість передавати частину замовлень малим підприємствам [54, с. 125]. Втручання на мікрорівні стало в цій країні основною частиною державної економічної стратегії [303, с. 88]. Проаналізувавши процес податково-митної трансформації Великої Британії та структуру податково-митної системи, якою вона є на цей час, І. С. Мироненко чітко вказує, що в цілому досвід Великої Британії є досить вдалим у світовій практиці, який певною мірою може бути використаний і в нашій державі, адже підґрунтям окресленого досвіду є індивідуально-визначений підхід британської влади до системи справляння і обліку податків, зборів та платежів, що полягає у співпраці та взаєморозумінні між адміністрацією та платником податків цієї європейської країни [398, с. 147].

Проведемо огляд особливостей фіскальних заходів у фінансово-промисловій політиці США.

Реалізація фіскальної функції в особі державних регулятивних агентств має сильний вплив на економіку, який діє в мікроструктурах різноманітних галузей економіки. Але економічна система США характеризується як "змішана", переважно як ринкова економіка, в якій держава різними засобами та заходами впливає на функціонування ринкової системи [405, с. 142–147]. Так, американський уряд відіграє першорядну роль у стимулюванні зростання в низці галузей. Найбільш очевидно це простежується у сільському господарстві. Тут американський уряд використовує дуже широке коло фіскальних заходів фінансово-промислової політики [402, с. 35–40].

Загальновідомо, що посилення ефективності правової охорони та захисту власності на наукові знання або визнання власності на такі знання може стати причиною державного втручання з метою визначення пріоритетних напрямків

правового регулювання в тій чи іншій сфері провадження господарської діяльності. Сімейні ферми США, які першими взяли на озброєння певні нововведення, більше ризикують, на відміну від тих суб'єктів підприємницької діяльності, які змушені виконувати запроваджені нововведення для всіх суб'єктів господарювання у сільському господарстві. Для пом'якшення цієї проблеми американським урядом проведено дослідження в галузі сільськогосподарських технологій та розповсюджено інформацію про них через такий орган виконавчої влади як Служба сільськогосподарського розвитку. Зроблено це було із застосуванням стимулювання за допомогою пом'якшення фіскального навантаження. У цьому сенсі А. І. Крисоватий та Т. В. Кошук правильно вважають, що США активно використовують фіскальний потенціал персонального податку, не вдаються до значного розширення меж соціального оподаткування, сповідують стратегію поміркованої фіскальної ефективності корпоративного податку і не уникають розвитку оподаткування майна. Але, на відміну від Західної Європи, США не вважають за доцільне закладати вагомі фіскальні завдання в оподаткування процесів споживання. Така податкова структура свідчить про бажання цієї країни закріпити основне податкове навантаження за відносно забезпеченими прошарками суспільства і водночас створити сприятливе податкове середовище для підприємництва як передумови зростання ВВП [65, с. 130].

Важливу роль при розробці та реалізації фіскальних заходів та засобів фінансово-промислової політики у ФРН відіграє пряме державне регулювання господарських процесів у державі, що забезпечують конкурентоспроможність суб'єктів господарювання в різних галузях економіки.

На думку сучасного вітчизняного дослідника-економіста Д. М. Стеценка, глобальна мета державного регулювання у ФРН конкретизується в таких спеціальних завданнях:

- сприяння організації ринку і ринково-конкурентних відносин; вирішення економічних та економіко-організаційних питань, що висуваються окремими впливовими групами економічних суб'єктів;

- досягнення економічних, політичних, соціальних і фіскальних цілей, спрямованих на підтримку та забезпечення ринкового порядку в країні;
- коригування розподілу ресурсів з метою впливу на народно-господарську структуру та структуру національного продукту.

При цьому різні завдання потребують різної форми державного втручання: прямого адміністративного, з одного боку, і суто економічного впливу – з іншого. З огляду на це, в системі державного регулювання можна виокремити два рівні: ринково-організаційний та фінансовий [55, с. 48–49].

Фіскально-промислова політика спрямована на підтримку окремих галузей економіки та проводиться на федеральному, земельному і комунальному рівнях, застосовуючи фіскальні заходи фінансово-промислової політики, як частину так званої штандортної політики. Основною метою штандортної політики було створення сприятливих умов для виробництва, інвестиційної та інноваційної діяльності в державі, підтримка проектів у промисловості та в інвестиційно-інноваційній сферах.

Відносно новим явищем у нинішньому столітті став процес кластеризації німецьких штандортів. На основі кластерів у землях ФРН стали створюватися бізнес-співтовариства, які намагаються отримати за допомогою фіскального сприяння додаткові переваги, насамперед, у сфері інновацій та виробництва високотехнологічної продукції. Подібні утворення сприяють перетворенню регіональних кластерів в інноваційні центри національного та європейського значення і, відповідно, приводять до зростання конкурентоспроможності регіонів, у яких вони розташовані [402, с. 35–40; 406].

Результатом проведення штандортної політики є зміни інституційних умов розвитку промисловості, збільшення фінансування та концентрація зусиль на розвитку високотехнологічних галузей економіки, освіти та науки, що посилює основні та дає додаткові конкурентні переваги. Сьогодні ФРН займається виробництвом транспортних засобів, електротехнічним та електронним машинобудуванням, випускає різноманітну промислову та побутову електротехніку засоби зв'язку, виробляє прилади, інструменти для

різних галузей, оптичні прилади. Основними конкурентами ФРН на глобальних ринках є США, Китай, Російська Федерація, Франція. Крім того, варто зазначити, що важливу роль у національній економіці ФРН відіграє саме фіскальна і грошова політика. Держава, надаючи різноманітні фінансові пільги, перераховуючи кошти з державного бюджету для перепідготовки та навчання персоналу, через кредитування з метою модернізації виробничого потенціалу та зниження податків або повне звільнення від них, скорочення надлишкових потужностей шляхом виплат відповідних компенсацій [407, с. 246] досягає структурних змін, технічного розвитку економіки, посилення інноваційної спрямованості та створює підґрунтя як для регіонального розвитку, так і розвитку держави в цілому.

Для адаптації в Україні заслуговує і досвід реалізації фіскальної функції, що ґрунтується на аналізі існуючих державних програм та податковому інструментарії щодо сприяння діяльності інноваційних підприємств в економіці ФРН. Помітно, що держава, насамперед, прагне до підтримки конкурентоспроможності малого та середнього бізнесу (правильно вважаючи, що великий бізнес самостійно знайде власне місце у сфері підприємництва), не забуваючи при цьому про створення сприятливих умов для інноваційного розвитку німецького підприємництва в цілому. Можна вважати, що ці заходи та засоби є комплексними, вони не вкладаються в рамки суто фіскальної або суто промислової політики, нині цей інструментарій є частиною самостійної інноваційної фіскально-підприємницької політики [402, с. 39].

Важливо також, що в ініціюванні та реалізації інноваційних змін, що відбуваються в Німеччині, поряд з традиційними лобістськими зусиллями великого бізнесу є помітний важливий внесок громадянського суспільства, громадських ініціатив та "тиску" знизу.

Отже, досвід Німеччини показує, що інновації можливі тільки за наявності загального сприятливого інституційного середовища в державі, помірною оподаткування, розвиненої системи кредитування, якісної системи освіти та ін. Ці фактори в цілому надають більший вплив на інновації, ніж

надання численних дрібних та великих податкових, митних та інших пільг, а також інших преференцій [402, с. 35–40; 408]. Над створенням подібних умов має працювати будь-яка система державного управління, в тому числі і в Україні.

У переважній більшості країн світу бюджет являє собою один з основних інструментів, за допомогою якого реалізується діяльність держави. Саме у бюджеті кожної держави відображаються її соціально-економічна та політична природа, способи та джерела отримання доходів, напрями видатків. Як влучно зауважує І. І. Янжул, "гарні фінанси можливі лише при гарному управлінні... як і зворотнє: гарне управління може існувати тільки там, де гарні фінанси" [409, с. 49].

Яскравим прикладом реалізації фіскальної функції держави, що об'єднує в собі інтереси і держави, і її громадян, є приклад Великобританії. Так, наприклад, у бюджеті на 2016 рік Великобританія, враховуючи зниження темпів зростання продуктивності праці та ускладнення світової економіки, передбачає напрями реагування для забезпечення безпеки та можливості для наступного покоління: підтримка надійних державних фінансів та управління профіцитом у 2019–2020 роках, скорочення податків для бізнесу та підприємництва, інвестування в інфраструктуру та передачу влади, поліпшення освіти та охорони здоров'я, підтримка заощаджень, скорочення податків для трудящих. Крім того, основними завданнями уряду є забезпечення стабільного розвитку державних фінансів, що створить основу безпеки для громадян, сприятливе середовище для бізнесу, зниження податків, надання підтримки малим підприємствам та підприємцям, модернізація податкової системи та вжиття заходів для забезпечення справедливості та сплати податків [410].

Важливим аспектом у плануванні та використанні бюджетних коштів у Великобританії є проведення аналізу ефективності державних витрат. У 2010 році у Великобританії створено управління з питань бюджетної відповідальності, що є дорадчим позавідомчим державним органом, який створений для надання незалежних економічних прогнозів і здійснення

незалежного аналізу державних фінансів для підготовки бюджету Великої Британії [411]. А законом про бюджетну відповідальність та національний аудит 2011 року на законодавчому рівні забезпечено законодавчу базу для уже створеного управління з питань бюджетної відповідальності, що вимагає розробки нового підходу до фіскальної політики [412]. Дане управління здійснює економічне прогнозування та аналіз, фіскальне прогнозування та аналіз, прогнозування та аналіз добробуту, аналіз сталого розвитку. В цілому робота відомства направлена на вивчення та звітування про стабільність державних фінансів. Управління працює у п'яти напрямках:

1) економічне та фіскальне прогнозування – здійснення п'ятирічних прогнозів щодо економіки Великобританії та державних фінансів, оцінка того, чи зможе уряд досягти своїх фіскальних цілей. Таке економічне та фіскальне прогнозування здійснюється двічі на рік, при цьому такі прогнози супроводжуються бюджетною звітністю, включаючи в себе вплив будь-яких податкових та витратних заходів;

2) оцінка ефективності цілей – використовуючи прогнози щодо державних фінансів, надання оцінки ефективності діяльності уряду порівняно з фіскальними цілями та цілями витрат на соціальне забезпечення, розроблення звіту про тенденції добробуту населення;

3) сталий розвиток та балансовий аналіз – здійснення оцінки довгострокової стійкості державних фінансів, що містить у собі довгострокові прогнози щодо різних категорій витрат, доходів та фінансових операцій, а також оцінка стійкості їх;

4) оцінка фіскальних ризиків – проведення комплексного огляду ризиків в економіці та фінансовій системі, аналіз податкових надходжень, державних витрат та балансу між ними;

5) оцінка вартості податків та політики добробуту – розгляд витрат шляхом детальної перевірки їх доцільності [412].

Важливим для України є ще досвід уряду Великобританії, що базується на прозорості усіх дій органу державної влади. В рамках реалізації фіскальної

функції держави, здійснюючи фіскальну політику, уряд Великобританії публікує методології, що лежать в основі обчислення фінансової дії кожного політичного рішення [413, с. 83].

Здійснюючи глибокий аналіз ризиків, що впливають на державні фінанси, бюджет Польщі являє собою позицію органів державної влади, що здійснюють владу на даний момент. Останніми роками в Польщі закони про бюджет засновані на ідеї соціальної солідарності, в основі яких необхідність покращити економічне становище польських сімей і одночасно підтримувати подальший розвиток економіки держави. Так, у бюджетному законі на 2018 рік у Польщі передбачена перебудова податкових надходжень, закріплення податкової системи, гарантування безпечного здійснення всіх суспільних програм уряду. Уряд Польщі у 2018 році знизив пенсійний вік до 60 років для жінок та 65 років для чоловіків, провів індексацію пенсійних виплат на рівні 102,7 %, співфінансування вільних ліків, харчових продуктів спеціального призначення та медичних виробів для людей старше 75 років; фінансування завдань у сфері житлового будівництва [414].

Позитивним досвідом для України може стати і позиція Польщі щодо ведення окремих позицій податкової політики, а саме щодо ставок податку на доходи фізичних осіб. Відповідно до ст. 27.1, якщо платник податку протягом року отримав дохід у розмірі до 85 528 польських злотих, то повинен сплатити податок у розмірі 18 % від доходу. Всі доходи платника податку, які перевищуватимуть вищезгадану суму доходу, мають оподатковуватися за ставкою 32 %. Однак на початку року платник податку, який одержує доходи від підприємницької діяльності, може обрати оподаткування за єдиною ставкою 19 % [402, с. 35–40; 415].

Вважаємо за доцільне підтримати вдалий висновок І. С. Мироненко про те, що адаптація законодавства України до законодавства ЄС у галузі адміністрування податків та зборів повинна проводитися з урахуванням певних особливостей української національної правової системи, економічних, соціальних та політичних умов розвитку українського суспільства. Станом на

сьогодні існує багато вдалих зарубіжних прикладів об'єднання функцій митної і податкової структур, серед яких Великобританія, Канада, Естонія, Ізраїль, і які рекомендовано взяти за основу. На думку молодого вітчизняної дослідниці, яку також слід визнати цікавою та підтримати, ефективнішим для України слід вважати досвід поділу податково-митного органу Великобританії на підрозділи залежно не від категорії платника податків, а від самого виду податку, який має контролюватися [398, с. 185–186]. Вважаємо, що головною функцією суто державної стратегії щодо вітчизняного підприємництва загалом є впровадження схеми суспільної поведінки, яка сприятиме пошуку компромісу між інтересами економічних суб'єктів і пріоритетами, завданнями, напрямками економічної стратегії держави. А державна економічна стратегія повинна забезпечити кваліфіковане комбінування децентралізованих за своєю суттю дій суб'єктів господарської діяльності [366], в тому числі і за допомогою реалізації фіскальної функції [402, с. 35–40].

5.3. Шляхи підвищення ефективності фіскальної функції в Україні

Фіскальна функція держави повинна реалізовуватися з урахуванням умов сьогоденної суспільно-економічної ситуації. При цьому фіскальна політика держави повинна бути виваженою, що забезпечується поєднанням із сучасними економічними процесами, правовою системою та запитами суспільства. Саме організація правової системи є тим фундаментом, що визначає основу упорядкування суспільних відносин при здійсненні фіскальної функції на конкретному етапі історичного розвитку будь-якої країни.

Важливим для досягнення ефективності реалізації фіскальної функції держави є розробка реальної стратегії економічного розвитку з урахуванням усіх особливостей нашої економіки, зовнішніх та внутрішніх дисбалансів. Така стратегія має на меті подолати несприятливий стан економіки країни і досягти більш високих параметрів її розвитку, тобто така стратегія повинна прокласти

шлях до перетворення України на економічно розвинену країну постіндустріального типу, здатну забезпечити свою оборонну міць і високий рівень життя населення [298, с. 220; 416].

Перш за все розробка такої стратегії має починатися з визначення головної мети розвитку, саме це є найбільш складний і відповідальний елемент, що має відповідати таким вимогам:

1) пріоритетною метою стратегії демократичної держави є людина, піднесення її добробуту, створення гідних умов для всебічного розвитку особистості;

2) стратегія повинна бути об'єктивно реальною, тобто такою, що може бути досягнутою взагалі;

3) стратегія повинна відповідати об'єктивним можливостям держави;

4) стратегія повинна мати реальні строки досягнення мети, адже якщо цілі стратегії не досягнуто у задекларований строк, то це підриває привабливість стратегічної ідеї;

5) мета і строки стратегії повинні реально співвідноситись із наявними в країні матеріальними, людськими і фінансовими ресурсами, а також з можливим залученням кредитів, інвестицій та фінансової допомоги з інших країн та міжнародних організацій;

6) цілі не визначаються "раз і назавжди", вони не повинні стати догмою, а із суттєвою зміною внутрішніх і зовнішніх обставин, повинні змінюватися;

7) зміст мети повинен бути чітко, лаконічно сформованим і охоплювати найважливіші сфери соціально-економічного життя країни [298, с.163–164; 416].

Поряд з цим для реалізації стратегії економічного розвитку важливим є формування відповідної законодавчої бази, що забезпечила б упровадження необхідних заходів з реформування економіки, докорінна структура та технологічна перебудова економіки [298, с. 220], відповідна врівноважена фінансова політика та реалізація фінансової функції держави в цілому.

Одна із умов успішного функціонування податкової системи – відносна

стабільність податкового законодавства. Відносна, тому що об'єктивна потреба в проведенні податкових реформ уже сама по собі суперечить непорушній стабільності. Тут для західних країн властивий своєрідний компроміс: ставки податків, пільги, різного роду ліміти періодично (щорічно, один раз у три роки) переглядаються, а правила справляння та адміністрування можуть упродовж багатьох років залишитися незмінними [417, с. 161].

Вважаємо, що перш за все фіскальна політика повинна базуватися на принципі стабільності. У ПК України принцип стабільності трактується як зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки ПК України [137]. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Однак зміни кожного року до ПК України демонструють не лише нестабільність законодавства, а й недовіру реалізації податкової політики зокрема, а також фіскальної функції держави в цілому. Аналіз внесених змін до ПК України за останні роки підтверджує лише складність податкового законодавства і порушення принципів соціально-економічної справедливості та рівномірності. Як наслідок, платники податків не знають, які податки будуть запроваджені найближчим часом, державні установи не знають, який обсяг коштів буде їм доступний у середньостроковій перспективі, а громадяни не знають, на які цілі будуть виділятися бюджетні кошти та які послуги вони можуть отримати [143]. Саме відсутність цілісної системи стратегічного планування не дає змоги забезпечити бюджетне планування на належному рівні та призводить до послаблення зв'язків між бюджетними програмами та пріоритетами розвитку держави [143]. Сьогодні світовий досвід багатьох країн демонструє, що в податкових кодексах містяться норми, які встановлюють, що будь-які податкові зміни потребують певного періоду набрання чинності.

Сьогодні в Україні однією з основних проблем реалізації фіскальної функції є недовіра фіскальна політика, неефективні і негнучкі видатки, слабкий фіскальний менеджмент, постійне перевищення та швидке зростання

зобов'язань стосовно бюджетних ресурсів, що спричиняє постійне коригування бюджету й податкового законодавства й ускладнює адміністрування й прогнозування податків.

Варто зазначити, що держава має створити сприятливі умови для формування, функціонування і розвитку економіки, забезпечити стабільність і підвищення конкурентоспроможності національної економіки [298, с. 388]. Рішучі економічні перетворення вимагають значних бюджетних витрат [298, с. 164].

Тому серед завдань соціально-економічного розвитку України особливого значення набуває вдосконалення правового регулювання бюджетних та податкових відносин, відносин у сфері доходів від операцій з капіталом, зовнішніх запозичень та цільових фондів, створення відповідних противаг існуючим загрозам та дієвого механізму протидії правопорушенням і зловживанням у фінансовій сфері, зміцнення фінансової дисципліни та запобігання адміністративним правопорушенням та злочинам у фінансовій сфері, посилення відповідальності усіх учасників бюджетних та податкових відносин. Так, оподаткування при здійсненні операцій з певними фінансовими інструментами, холдингових структур, при застосуванні трансфертних цін та інші напрями вимагають все більш детального законодавчого регулювання і (або) нових підходів до адміністрування, а також підвищеної уваги органів, які адмініструють податки, підвищеної кваліфікації їх співробітників тощо. Все це можна досягти з активною фіскальною політикою органів державної влади, що буде базуватися на принципах стабільності та поміркованості.

Переорієнтація податкової системи із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання шляхом послаблення податкового тягаря економіки частки податків у ВВП, зниження ставок податків, що сприятиме пожвавленню підприємницької активності і в підсумку не зменшить, а навпаки, збільшить податкові надходження до бюджету, радикальне скорочення пільг з урахуванням принципу справедливості в оподаткуванні [81], сприятиме розширенню бази оподаткування, зменшенню

можливості для ухилення від сплати податків, збільшення находжень до бюджету. Від скоординованості як на стратегічному, так і на тактичному рівні залежить успіх фіскальної політики держави [418, с. 73].

Важливою складовою діяльності держави є формування грошових фондів із метою забезпечення здійснення власних функцій. Здійснюючи управлінську (адміністративну) діяльність, держава регулює процеси, що безпосередньо пов'язані з розподілом і перерозподілом сукупного суспільного продукту й національного доходу.

Для реалізації фіскальної функції необхідно здійснювати безперервну роботу щодо моніторингу та удосконалення бюджетного та податкового законодавства, посилити регулюючу, стимулюючу та контролюючу функції оподаткування, спростити оподаткування, скоротити всі види пільг, знизити розміри платежів у позабюджетні фонди; розробка та провадження однакової політики та дій державних органів, що за функціональним призначенням дбають про поповнення дохідної частини бюджету.

Розгляд питань про фіскальну політику, як правило, зводиться до аналізу ефективності кола заходів, що вживаються урядом для упорядкування державних витрат та оподаткування для визначення оптимальної стратегії держави у бюджетно-фінансовій сфері. Більш об'ємне тлумачення фіскальної політики деталізує засоби та заходи, які стоять перед економікою держави, а саме: уточнюються урядові заходи щодо корекції державних витрат, ставок оподаткування та загального стану державного бюджету, які спрямовані, насамперед, на забезпечення рівноваги платіжного балансу та економічного розвитку у виробництві вітчизняного валового продукту. Фіскальна політика зумовлює використання можливостей уряду формувати податки та витратити кошти державного бюджету для регулювання рівня ділової активності та розв'язання різноманітних соціальних проблем, тобто це система регулювання, яка пов'язана з державними видатками та податками. Основним важелем фіскальної політики держави є зміна структури податків і насамперед зміна податкових ставок згідно з метою уряду [419].

Враховуючи суспільну важливість засобів та заходів фіскальної політики та особливу чутливість до них населення країни та іноземних інвесторів, прерогатива щодо здійснення фіскальної політики належить виключно законодавчій владі, оскільки якраз вона має відповідні права та обов'язки контролювати рівень оподаткування та витрати коштів з державного бюджету.

Механізм здійснення фіскальної політики найчастіше зосереджується не на політиці в цілому, а на окремих її засобах та заходах. У результаті різногалузевих досліджень зміст фіскальної політики ототожнюється з результатами розробки проблематики щодо організації бюджетного процесу, реорганізації та розбудови податкових органів, механізмів встановлення та збирання податків, видів та структури витрат бюджету, обчислення податкового навантаження для різних галузей народного господарства, підприємств, верств населення тощо. При цьому засоби та заходи з регулювання у сфері фінансово-бюджетної системи та оподаткування практично ототожнюється з фіскальною політикою.

Загалом можна констатувати, що суттєвої різниці між теоретичним уявленням щодо сутності фіскальної політики зарубіжних та вітчизняних науковців немає, оскільки у дослідженні цього питання присутній цілеспрямований функціональний характер фіскальної політики та оціночний момент, який внутрішньо їй притаманний та властивий сучасній правовій державі, без якого не можна говорити про рівень розвитку об'єкта, що аналізується дослідниками цієї проблематики. Таким чином, у даному аспекті акцентується увага не тільки на змісті фіскальної політики та засобах її реалізації, але й визначається їх цільова спрямованість. Інакше кажучи, це ті дії уряду, що спрямовані на формування оптимального обсягу та структури державних доходів та видатків для забезпечення належного рівня зайнятості, обмеження та запобігання інфляції та інших негативних економічних явищ. При цьому пріоритетні напрями фіскальної політики визначаються конкретною основною метою (наприклад, забезпечення поступального економічного зростання, збалансованості бюджету, боротьба з інфляцією тощо), реалізація

якої забезпечується урядом держави шляхом регулювання сукупного попиту та реального ВВП за допомогою державних видатків та оподаткування. Отже, фіскальна політика, як засіб фінансового регулювання економіки, здійснюється за допомогою могутніх важелів – податків та державних видатків, тобто шляхом їх зміни і забезпечується вплив на макроекономічні процеси – стимулювання економічного зростання [420, с. 108].

Сучасні дослідження щодо підвищення ефективності фіскальної функції у вітчизняній та зарубіжній літературі можна звести до чотирьох шляхів, як пріоритетних напрямків удосконалення фіскальної системи України, що мають бути в основі реалізації концепції розвитку фіскальної функції в Україні (додаток Б).

Перший напрям підвищення ефективності фіскальної функції передбачає наявність гарантій успішної реалізації фіскальної політики, оскільки здійснення фіскальної функції має сенс лише за умови, що влада може довести здатність її успішної реалізації. Такі гарантії держава може забезпечити лише там і тоді, де правові зв'язки між суб'єктами суспільних відносин зумовлені спільною метою, тобто спочатку необхідно забезпечити баланс інтересів суб'єктів щодо спільного формування мети, а потім визначити механізм забезпечення взаємодії, за рахунок якої має підтримуватися зазначений баланс (створюються та реалізуються прямі та зворотні правові зв'язки) [421, с. 181].

У цьому контексті, на думку О. В. Баклана [321, с. 263–264], державі доцільно створювати такі умови для суб'єктів підприємництва, які були б спеціальними стимулами до вчинення соціально спрямованих дій та предметом укладання угод для задоволення суспільних (або державних) потреб. Маємо на увазі такі:

- 1) фіскальні заходи заохочення (в першу чергу податкові) соціальної відповідальності підприємництва. Відповідно до відомої практики розвинених країн світу [366, с. 12–14], в середньому такі стимули зазвичай складають до 5 % оподаткованого прибутку підприємств. Подібні заходи можуть застосовуватися у галузях, у яких реальний ефект для суспільства (місцевої

громади) суттєво перевищує позитивний економічний ефект для підприємства;

2) створення клімату щодо пропаганди обґрунтованих соціально визнаних стандартів життя суспільства (місцевої громади, громадян), досягненню яких сприяють суб'єкти господарювання, застосування з боку публічної влади різноманітних форм заохочення підприємців: надання почесних звань, нагород та ін.;

3) укладання адміністративно-правових договорів, як прийнято у цивілізованих країнах [366, с. 12–14], повинно полягати у встановленні стабільних та довгострокових адміністративно-правових відносин між органами публічного управління та суб'єктами підприємництва (їх об'єднаннями) з приводу вирішення важливих для суспільства (місцевої громади) і держави соціально-економічних проблем.

У цьому самому контексті, спираючись на міжнародний досвід, можна погодитися з думкою [321, с. 220–221], що з державницьких позицій слід відверто визнати, що для детінізації економіки та підприємництва України першим кроком держави повинно стати визнання неспроможності самотужки вивести бізнес з тіні. Практично зробити це можна шляхом прийняття Закону "Про проведення податкової амністії" з обов'язковим зазначенням у цьому законі: строків проведення амністії, державних гарантій, взаємних зобов'язань держави та суб'єктів підприємництва.

Щодо стратегії детінізації економіки із застосуванням, насамперед, фіскальної функції варто визнати справедливими думки про використання в першу чергу традиційних засобів та заходів, сутність яких полягає в такому:

1) "амністія" лише тих капіталів, що спрямовуються в інноваційну сферу та деякі інші суспільно значущі пріоритетні сектори;

2) запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в інноваційний сектор юридичними особами, які пропонується надавати за фактичними результатами діяльності;

3) зменшення рівня оподаткування фізичних осіб на величину документально підтверджених коштів, витрачених на відтворення людського

капіталу;

4) реальне і радикальне спрощення погоджувальних і дозвільних процедур щодо здійснення підприємницької діяльності;

5) застосування наявних методичних розробок щодо виявлення напівлегальних фінансово-промислових угруповань та ліквідація виявлених схем іллегалізації капіталу [381].

Другий напрям підвищення ефективності фіскальної функції пов'язаний саме з досягненням фіскальної стійкості. Саме світова криза на ринку капіталів в останні часи привела до усвідомлення необхідності досягнення фінансової стійкості економіки.

Загально визнано, що фіскальна стійкість є таким станом державних фінансів, що дозволяє уряду проводити передбачувану та послідовну соціально-економічну політику зростання, незважаючи на дію зовнішніх та внутрішніх факторів протягом тривалого періоду. Ґрунтуючись на зарубіжних дослідженнях [422, с. 2], можна зазначити, що стійкість державних фінансів включає в себе такі чотири основні чинники:

- платоспроможність, або здатність уряду фінансувати наявні або можливі майбутні зобов'язання;

- здатність уряду підтримувати економічне зростання протягом тривалого періоду;

- справедливість, або здатність уряду забезпечувати чисту фінансову вигоду для майбутніх поколінь, що є не меншим, ніж чисті переваги, надані сучасному поколінню;

- стабільні податки, або здатність уряду фінансувати майбутні зобов'язання без збільшення податкового навантаження [423, с. 43–46].

Враховуючи вищезазначене, можна стверджувати, що на основі простої формальної логіки шляхами виходу із несприятливого економічного становища є такі правові засоби та заходи, які приводять до консолідації державного бюджету у середньостроковій перспективі для зменшення та стабілізації рівня боргу. При цьому за змістом цих засобів та заходів є розробка прозорих

фіскальних правил, що у середньостроковому майбутньому будуть обмежувати (принаймні – не збільшувати чисельність та не поглиблювати, не розширювати та ін.) застосування інструментів фіскальної політики під час очікуваних майбутніх фаз циклічного зростання економіки [424, с. 44].

Третій напрям полягає у запровадженні короткострокових засобів та заходів, які спроможні відносно максимально швидко удосконалити "підправити" фіскальну політику в країні (такі інструменти, насамперед, пов'язані з так званими "автоматичними стабілізаторами").

До застосування будь-якого інструмента фіскальної функції слід якомога точніше проаналізувати поточний стан фінансової системи у державі. Дуже важливо отримати достовірні дані про поточну макроекономічну ситуацію в країні. У даному випадку фіскальна функція полягає, наприклад, у такому:

- запровадження політики визначення пріоритетних цілей, науково обґрунтованих підходів досягнення цих цілей, створення наукомістких підприємств та галузей економіки, які повинні дати помітний ефект вже в перші роки економічних реформ;

- максимальна детінізація економіки;

- запровадження та відновлення спеціальних економічних зон, територій пріоритетного розвитку та технопарків на умовах такого оподаткування, яке заохочує надходження капіталу до галузей чи регіонів із більш сприятливим податковим режимом;

- розробка науково обґрунтованої системи податкових пільг та надання традиційних пільг добросовісним підприємствам;

- максимально можливий перерозподіл матеріальних та фінансових ресурсів у бік стабілізації коливань у ході найбільш розповсюджених бізнес-циклів;

- та інші загальноприйняті заходи [53, с. 126–132; 425, с. 25–34].

Стабілізаційний ефект може бути досягнутий декількома основними способами. По-перше, подальшим застосуванням заходів дискреційної фіскальної політики. У цьому випадку багато авторів [426, с. 74–84]

застерігають, що слід бути уважними при використанні заходів дискреційної політики для стимулювання економічної активності, оскільки буває важко визначити необхідний час реакції економіки на інструменти, що застосовуються, через наявність так званих часових лагів (часових запізнень). По-друге, для стабілізації можна використовувати непряме регулювання. В цьому випадку уряд безпосередньо не змінює ні величину видатків, ні їх склад. Державні витрати залишаються фіксованими незалежно від стадії циклу, у цьому випадку вони мають непряму стабілізуючу функцію. І по-третє, при виборі прийнятних заходів урядовці в останні роки часто схиляються саме до пріоритету "автоматичних стабілізаторів" [426, с. 74–84], оскільки вони застосовуються без спеціального втручання держави і саме тоді, коли в цьому виникає негайна потреба.

Четвертий напрям підвищення ефективності фіскальної функції передбачає отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції. При цьому напрямами удосконалення фіскальної політики, наприклад, можуть бути:

- стабілізація податкового та митного законодавства;
- розробка та удосконалення реформи міжбюджетних відносин на основі більш чіткого розмежування витратних та податкових повноважень між державним та місцевими бюджетами;
- розробка та запровадження сталих економічних критеріїв для виділення пріоритетних бюджетних інвестицій;
- скорочення державних витрат та створення ефективної системи управління державним боргом;
- реформа структури видатків на розвиток таких галузей суспільного життя як освіта та наука (переважно прикладна), які вже в майбутньому зможуть помітно удосконалити фіскальну політику в країні;
- оптимізація (з можливим скороченням) переліку державних цільових програм;
- та інші загальноприйняті ефективні напрями [424, с.41–46; 425, с. 25–

34; 427, с. 48–55].

Варто погодитися з О. О. Молдаваном, що сьогодні важливою є зміна підходів до формування бюджету. В більшості країн світу бюджет будується за принципом забезпечення необхідних видатків: уряд оцінює обсяг коштів, необхідних для фінансування його функцій на майбутні періоди, просить у представницького органу згоди на мобілізацію з економіки адекватного обсягу податків. Водночас в окремих країнах (Канада, Австрія, Швеція, Нова Зеландія) запроваджено принцип формування бюджету, відомий як "згоридонизу". Суть цього принципу полягає в тому, що уряд спочатку оцінює надходження бюджету (власні резерви), потім розподіляє їх між різними сферами. Розпорядники бюджетних коштів можуть витратити отримані кошти на власний розсуд за самостійно обраними пріоритетами, однак з урахуванням того, що фінансова база обмежена лише цією сумою. Така обмеженість коштів стимулює їх фінансувати найбільш ефективні проекти, що, у свою чергу, стимулює максимально ефективне використання бюджетних коштів [124, с. 62–63]. Запровадження такого підходу до формування бюджету в Україні дасть можливість підвищити ефективність, результативність, продуктивність та економність використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

Реалізація фіскальної функції на середньо- та довгостроковій основі передбачає: попереднє оголошення про засоби та заходи, що можуть бути запроваджені у перспективі та в різних ситуаціях для різноманітних суб'єктів підприємництва. Під певною свободою економічної політики розуміється дискреційна політика, що дозволяє оцінювати характер проблем у кожному конкретному випадку та обрати найбільш підходящі для даного моменту заходи. Традиційними аргументами для обґрунтування прийняття правил фіскальної політики є макроекономічне зростання; стабільність фіскальної політики; співвідношення з кредитно-грошовою та соціально-економічною політикою; подолання несприятливих деяких наслідків ринкових перетворень та ін.

Отримання середньо- та довгострокових ефектів унаслідок реалізації фіскальної функції потребує обрання та додержання правил фіскальної політики з урахуванням двох моделей регулювання:

- 1) з пріоритетом конкурентного ринку на основі приватної власності;
- 2) з помітною регулюючою роллю держави.

Вищезазначене яскраво демонструють дані таблиці (складені на основі аналізу праць відомих учених-економістів), які наводить відомий адміністративіст-дослідник цих процесів О. В. Баклан [321, с. 172–173; 424, с. 41–46] (додаток В).

Таким чином, узагальнений аналіз згаданих шляхів підвищення ефективності фіскальної функції демонструє певне різноманіття поглядів, які ґрунтуються переважно на застосуванні традиційного фіскального інструментарію. Певна річ, що розвинені країни мають більший досвід у реалізації фіскальної функції, а також більш дієво використовують власний досвід щодо формулювання та реформування суті засобів та заходів фіскальної політики і підсумовування результатів здійснення фіскальної функції, що, безумовно, йде на користь розвитку економіки цих країн та підлягає ретельному вивченню, аналізу та раціональному застосуванню [424, с. 41–46].

Висновки до розділу 5

Нестабільність правової регламентації податкових та бюджетних відносин, складність адміністрування податків, порушення принципів стабільності, збалансованості, обґрунтованості, справедливості і неупередженості, низькі рейтинги України у світі призвело до негативного впливу фіскальної політики зокрема і фіскальної функції держави в цілому на стан національної економіки, до низького рівня податкової системи, до неефективного використання бюджетних коштів. Саме ці фактори зумовлюють необхідність розгляду сучасних тенденцій та перспектив розвитку фіскальної

функції в Україні.

До сучасних тенденцій та перспектив розвитку податкових та бюджетних відносин, досягти реалізацію яких можна за належних умов організації публічно-владної діяльності із виконання фіскальної функції, що сприятиме соціально-економічному розвитку в суспільстві, віднесено таке:

- 1) боротьба з тінізацією економіки та розробка комплексу заходів детінізації економіки;
- 2) реформування податкової системи;
- 3) формування реальних засад фіскальної політики.

Крім того, важливим для досягнення ефективності реалізації фіскальної функції держави є розробка концепції розвитку фіскальної функції в Україні, в основі якої буде лежати реальна стратегія економічного розвитку з урахуванням усіх особливостей нашої економіки, з урахуванням усіх зовнішніх та внутрішніх дисбалансів.

Досвід формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в зарубіжних країнах демонструє, що фіскальна функція держави повинна реалізовуватися з урахуванням умов сьогоденної суспільно-економічної ситуації.

Запозичення позитивного досвіду щодо здійснення концентрації сил та ресурсів на пріоритетних напрямках, розподілення фінансових ресурсів та джерел їх надходження безпосередньо у ручному режимі, але з пріоритетом національних інтересів (досвід Японії), організація діяльності органів державної влади прозоро з використанням публікацій методологій, що лежать в основі обчислення фінансової дії кожного політичного рішення (досвід Великобританії), створення сприятливого податкового середовища господарювання (досвід Японії, Великобританії, США, Польщі), здійснення аналізу існуючих державних програм та податкової інструментарію щодо сприяння діяльності суб'єктів підприємництва (досвід ФРН), забезпечення стабільного розвитку державних фінансів, модернізацію податкової системи та вжиття заходів для забезпечення справедливості та сплати податків (досвід

Великобританії); проведення аналізу ефективності державних витрат (досвід Великобританії) – все це дасть можливість досягти бажаних результатів при реалізації фіскальної функції у розвитку економіки та добробуту її громадян.

Запропоновано основні шляхи підвищення ефективності фіскальної функції в Україні, як пріоритетні напрямки удосконалення фіскальної системи України, зокрема: наявність гарантій успішної реалізації фіскальної політики, досягнення фіскальної стійкості, запровадження короткострокових засобів та заходів, які спроможні відносно максимально швидко удосконалити фіскальну політику, отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції.

ВИСНОВКИ

У дисертації містяться теоретичні узагальнення та вирішення нової наукової проблеми, що полягає в розробленні сучасної концепції комплексного розвитку фіскальної функції держави. За результатами дослідження адміністративно-правового аспекту формування, розвитку та реалізації фіскальної функції держави в Україні запропоновано науково обґрунтовані висновки, пропозиції і рекомендації, що мають як теоретичне, так і прикладне значення.

1. Адміністративно-правовий аспект дослідження фіскальної функції держави пов'язаний із науковими дослідженнями таких взаємопов'язаних понять, як «держава», «публічна влада», «функції держави», «державний суверенітет», а саме сутності і соціального призначення держави як публічного інституту управління, влади і права, основних і допоміжних функцій державних органів, підстав та особливостей суспільних завдань і напрямів діяльності державних службовців, державних органів влади і управління, інших суб'єктів права, хто повинен виконувати їх. Фіскальна функція виникла водночас з появою держави та зберігає своє значення і сьогодні. Фіскальна функція держави являє собою один з основних соціально значущих напрямків державної діяльності, що має системний та політичний характер та полягає у створенні передумов для ефективної фіскальної діяльності з використанням основних інструментів: державні доходи та державні видатки.

Фіскальна діяльність держави – це складова частина фінансової діяльності, сутність якої зводиться до формування бюджету, розподілу та використання бюджетних коштів, тобто до відносин у сфері державних доходів та державних видатків.

2. До основних проблем, що впливають на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції в Україні, належать: загострення внутрішньополітичної кризи, критичне гальмування економічного розвитку

України, що призводить до зниження економічної діяльності та розвитку її тінізації, недонадходження коштів до бюджету та збільшення державного боргу, погіршення добробуту населення, зростання рівня безробіття, високий рівень корупції та її укорінення в усіх сферах державного управління.

Аналіз особливостей формування фіскальної функції в Україні дав можливість розробити концепцію розвитку фіскальної функції в Україні, в основі якої лежать такі напрями: мобілізація фінансових ресурсів у необхідному обсязі для функціонування держави, повнота та своєчасність надходжень фінансових ресурсів, розподіл та використання фінансових ресурсів для забезпечення ефективного функціонування держави, своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом.

3. Суб'єкти владних повноважень використовують різні методи для реалізації фіскальної функції держави, які умовно можна поділити на два різновиди: методи прямого та непрямого оподаткування та методи цілеспрямованого витрачання коштів. Методи прямого та непрямого оподаткування являють собою сукупність прямих та непрямих податків та зборів, оплати ліцензій за провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, оплати документів дозвільного характеру (дозволів, висновків, рішень, свідоцтв, інших документів). Методи цілеспрямованого витрачання коштів являють собою сукупність доходів, що надійшли до бюджету, та цільове спрямування цих коштів на виконання завдань та функцій держави, тобто забезпечення функціонування держави в цілому

Сучасні правові форми реалізації фіскальної функції можна представити як зовнішнє вираження двох основних її режимів застосування на практиці: режим «автоматичних стабілізаторів» та режим дискреційних заходів. Форма реалізації фіскальної функції за допомогою автоматичних стабілізаторів може бути представлена у вигляді зовнішнього вираження заходів фіскального саморегулювання на основі нормативно-правових актів щодо бюджетних доходів, а також впливу норм, що регулюють державні витрати бюджетних коштів, які розраховані на довготривале застосування при стабільному

розвитку ринкового процесу. Форма реалізації фіскальної функції у режимі дискреційних заходів являє собою оперативну розробку невідкладних екстрених фіскальних урядових рішень.

4. Фіскальна функція держави реалізується саме за допомогою фіскальної політики. Розглянувши взаємозв'язок правових категорій «фінанси», «державна політика», «фіскальна політика», запропоновано під поняттям «державна фіскальна політика» розуміти цілеспрямовану діяльність держави у сфері регулювання доходів і видатків державного бюджету.

Аналіз встановлення та розвитку адміністративно-правового регулювання фіскальної політики в Україні надав можливість виділити об'єктивні та суб'єктивні фактори, що впливають на неї. До об'єктивних факторів віднесено стан економіки, який впливає на доходну частину бюджету, а до суб'єктивних – зовнішня і внутрішня політика держави, правове забезпечення та державна фінансова підтримка суспільного економічного розвитку. Одним з найголовніших недоліків сучасної фіскальної політики в Україні є наявність величезного масиву нормативно-правових актів, норми яких не завжди чітко та повністю регламентують правила поведінки, що створює складність у практичному застосуванні та породжує появу нових нормативно-правових актів або внесення змін чи доповнень до діючих нормативно-правових актів. Вважаємо, що розробка та впровадження ефективного податкового законодавства, дієвого механізму формування доходів бюджету та дієвого механізму витрачання державних коштів має бути в основі формування фіскальної політики в Україні.

Запропоновано виділити два види фіскальної політики: жорстку фіскальну політику і гнучку фіскальну політику. В основі поділу на такі види лежить два основних критерії, які беруться до уваги при розробці нормативно-правових актів: скорочення або збільшення державних витрат та зменшення або збільшення оподаткування. Мова йде про жорстоку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде спрямована на скорочення державних витрат і збільшення оподаткування. Саме збільшення оподаткування, посилення

податного тягаря зменшить витрати споживачів. Це, у свою чергу, спричинить покращення дефіциту державного бюджету. І, навпаки, мова йде про гнучку фіскальну політику тоді, коли державна політика буде спрямована на збільшення державних витрат і зменшення оподаткування. Зниження податків збільшить витрати споживачів, оскільки вони матимуть більший дохід, однак це погіршить дефіцит державного бюджету і для держави потрібно буде збільшити позики. Існування жорсткої чи гнучкої фіскальної політики в державі пов'язане саме з правовим регулюванням державних доходів та державних витрат.

5. До елементів фіскальної політики віднесено політику державних доходів, що включає в себе бюджетну політику, податкову політику, політику щодо неподаткових надходжень до бюджету, політику щодо доходів бюджету від операції з капіталом, трансфертну політику, політику щодо цільових фондів та політику державних витрат.

6. Нормотворча діяльність ДФС України являє собою певну реакцію держави на ті суспільні відносини, які потребують відповідного правового регулювання у сфері оподаткування та у сфері державної митної справи. При цьому нормотворча діяльність ДФС України не зводиться лише до створення та прийняття нормативно-правового акта, важливу роль також відіграє його реалізація, при якій досягається поставлена мета та результати нормотворчої діяльності в цілому.

7. Ефективність правового регулювання податкових відносин залежить від реалізації норм, від реальних результатів регулювання податкових процедур, а також співвідношення мети правового регулювання і реальних результатів. Важливість застосування податкових норм виявляється в забезпеченості гнучкості суспільних відносин та оперативності вирішення певних проблем завдяки індивідуальному підходу до регулювання податкових відносин, урахування конкретної ситуації, усунення певних перешкод, при цьому юридично закріплюючи результати поведінки учасників суспільних відносин.

Поряд із загальними ознаками, правозастосування у податкових відносинах має свої особливості, перш за все це пов'язано зі специфічним об'єктом у розгляді справ – виконанням податкового обов'язку, із закріпленим принципом презумпції правоти рішень платника податків, із закріпленим процедурно-процесуальним порядком здійснення діяльності контролюючого органу, із закріпленим принципом уникнення подвійного оподаткування.

8. Термін «лобіювання» часто сприймається як негативне явище, як явище впливу на управлінські рішення за допомогою незаконного тиску на представників влади, хабарництва, купівлі голосів, хоча у позитивному значенні явище лобіювання можна розглядати як явище, яке необхідне для демократичного суспільства, коли різні групи осіб реалізують свої інтереси, при цьому прагнуть привернути до себе увагу органів державної влади. Характеризуючи лобіювання за певними критеріями, зазначено, що всі відносини між владою і громадянським суспільством у фіскальній сфері необхідно базувати на дотриманні таких принципів: участь, довіра, підзвітність, прозорість та незалежність.

9. Умовно поділяючи механізм реалізації фіскальної функції України на два блоки, виділено інституційний механізм, в основі якого лежать відповідні структури, діяльність яких спрямована на реалізацію фіскальної функції держави. Інституційний механізм є одним із найважливіших складових механізму реалізації фіскальної функції, оскільки саме органи державної влади діють від імені держави та виконують її основні завдання та функції. До органів державної влади, що здійснюють реалізацію фіскальної функції в Україні, віднесено: КМ України, Мінфін України, ДФС України, ДКС України, Держаудитслужбу України, Держфінмоніторинг України, РП України. Проаналізувавши їхні основні повноваження, зазначено, що саме ці органи відіграють ключову роль у інституційному механізмі реалізації фіскальної функції в Україні. Однак поряд з цими органами державної влади є й інші органи, які тим чи іншим чином беруть участь у реалізації фіскальної функції держави. Саме органи державної влади здійснюють заходи щодо формування,

мобілізації та розподілу фінансових ресурсів, впроваджують заходи з метою ефективного виконання державою фіскальної функції.

10. Проведеним аналізом виділено основні інституційні умови реалізації фіскальної функції, аналіз яких дає можливість виділити сукупність законодавчих елементів та інституцій, направлених на створення належного середовища для досягнення основної мети фіскальної функції. До таких інституційних умов реалізації фіскальної функції віднесено: збалансованість бюджету; підвищення ефективності та справедливості оподаткування в поєднанні з органічним розвитком фіскального інструментарію, податково-забезпечувальна діяльність суб'єкта підприємництва. Крім того, для нормального функціонування будь-якої сфери держави необхідно проведення ефективного та раціонального використання державних коштів. Тому проведення бюджетного та податкового контролю є важливим способом забезпечення законності та фінансової дисципліни. Саме бюджетний та податковий контроль і надалі залишається найбільш пріоритетним напрямком реалізації фіскальної функції держави.

11. Реалізація фіскальної функції держави завжди відображає завдання та глибину державного втручання в економіку (підприємництво тощо), представляючи собою систему заходів та засобів держави у сфері оподаткування, у сфері бюджетних відносин. Основою для реалізації фіскальної функції держави є ефективна система управління державними фінансами, дієва фіскальна політика, забезпечення законності та фінансової дисципліни, проведення бюджетного та податкового контролю, проведення ефективного та раціонального використання державних коштів.

Одним із адміністративних важелів, що впливає на регулювання бюджетних відносин, є зупинення операцій з бюджетними коштами розпорядників та одержувачів. Існуючий порядок зупинення операцій з бюджетними коштами не сформував дієвого механізму забезпечення грошово-фінансової стабільності нашої держави. До основних юридичних вад та дефектів процедури нормативного регулювання притягнення до

відповідальності порушників бюджетного законодавства можна віднести: розпорядження про зупинення або відновлення операцій, що надійшли після закінчення операційного часу, має виконуватися не протягом наступного робочого дня, а на початку наступного робочого дня; відновлення операцій з бюджетними коштами не позбавляє уповноважені органи права повторного застосування такого заходу впливу за порушення вимог бюджетного законодавства, як зупинення операцій з бюджетними коштами, до тих же розпорядників чи одержувачів у разі неусунення або вчинення зазначених порушень у подальшому; розпорядження про зупинення операцій може бути оскаржене і на момент оскарження необхідно зупинити виконання зазначеного рішення.

12. До сучасних тенденцій та перспектив розвитку податкових та бюджетних відносин, досягти реалізацію яких можливо за належних умов організації публічно-владної діяльності із виконання фіскальної функції, що сприятиме соціально-економічному розвитку в суспільстві, віднесено: боротьбу з тінізацією економіки та розробку комплексу заходів детінізації економіки; реформування податкової системи; формування реальних засад фіскальної політики. Крім того, важливим для досягнення ефективності реалізації фіскальної функції держави є розробка реальної стратегії економічного розвитку з урахуванням усіх особливостей нашої економіки, з урахуванням усіх зовнішніх та внутрішніх дисбалансів.

13. Досвід формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в зарубіжних країнах демонструє, що фіскальна функція держави повинна реалізовуватися з урахуванням умов сьогоденної суспільно-економічної ситуації. Проведений аналіз реалізації фіскальної функції в Японії, США, Великобританії, ФРН, Польщі продемонстрував, що запозичення позитивного досвіду реалізації фіскальної функції надасть Україні можливість досягти бажаних результатів у розвитку економіки та добробуту її громадян. При цьому для України необхідно:

- 1) здійснити концентрацію сил та ресурсів на пріоритетних напрямках,

почавши розподіляти фінансові ресурси та джерела їх надходження безпосередньо у ручному режимі, але з пріоритетом національних інтересів (досвід Японії), при цьому всі дії органів державної влади мають бути прозорі, мають публікуватися методології, що лежать в основі обчислення фінансової дії кожного політичного рішення (досвід Великобританії);

2) створити сприятливе податкове середовище господарювання (досвід Японії, Великобританії, США, Польщі), що полягає у співпраці та взаєморозумінні між адміністрацією та платниками податків (досвід Великобританії), з одночасним наданням широкого спектра соціальних гарантій (досвід Японії), з покладанням основного податкового тягаря на більш забезпечені прошарки населення (досвід США);

3) здійснити аналіз існуючих державних програм та податкового інструментарію щодо сприяння діяльності суб'єктів підприємництва, створити сприятливі умов для інноваційного розвитку підприємництва (досвід ФРН);

4) забезпечити стабільний розвиток державних фінансів, модернізацію податкової системи та вживати заходи для забезпечення справедливості та сплати податків (досвід Великобританії);

5) проводити аналіз ефективності державних витрат та створити дорадчий позавідомчий державний орган, який надаватиме незалежні економічні прогнози і здійснюватиме незалежний аналіз державних фінансів для підготовки бюджету держави (досвід Великобританії).

14. Сучасні дослідження шляхів підвищення ефективності фіскальної функції у вітчизняній та зарубіжній літературі дали можливість виділити чотири основні шляхи підвищення ефективності фіскальної функції держави, як пріоритетні напрямки удосконалення фіскальної системи України, зокрема:

- 1) наявність гарантій успішної реалізації фіскальної політики;
- 2) досягнення фіскальної стійкості;
- 3) запровадження короткострокових засобів та заходів, які спроможні відносно максимально швидко удосконалити фіскальну політику в країні (такі інструменти, насамперед, пов'язані з так званими «автоматичними

стабілізаторами»);

4) отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції, в основі якого лежить стабілізація податкового та митного законодавства; розробка та удосконалення реформи міжбюджетних відносин на основі більш чіткого розмежування витратних та податкових повноважень між державним та місцевими бюджетами; розробка та запровадження сталих економічних критеріїв для виділення пріоритетних бюджетних інвестицій; скорочення державних витрат та створення ефективної системи управління державним боргом; реформа структури видатків на розвиток таких галузей суспільного життя як освіта та наука (переважно прикладна), які вже в майбутньому зможуть помітно удосконалити фіскальну політику в країні; оптимізація (з можливим скороченням) переліку державних цільових програм та інше.

Одержані у процесі дослідження наукові результати щодо адміністративно-правового аспекту формування, розвитку та реалізації фіскальної функції в Україні не є вичерпними і потребують подальшого удосконалення і усунення прогалин у правовому регулюванні в даній сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Теоретико-правові характеристики економічної функції сучасної держави: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2010. 32 с.
2. Загальна теорія держави і права: підручник для студ. юрид. вищих навч. закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
3. Могил С. К. Сучасна держава в екстремальних ситуаціях: нормативи, органи, функції: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Одеська національна юридична академія. Одеса, 2003. 19 с.
4. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. 2-ге вид. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. 520 с.
5. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ "Перун", 2003. 1440 с.
6. Кельман М. С., Мурашин О. Г, Хома Н. М. Загальна теорія держави і права: підручник. 3-тє вид., стереотип. Львів: Новий світ-2000, 2011. 584 с.
7. Саміло Г. О. Теорія держави і права: навч. посібник. Запоріжжя: Просвіта, 2010. 348 с.
8. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 688 с.
9. Дуліба Є.В. Розвиток фіскальної функції держави в умовах глобалізації. *Наукові дослідження у 2018 році: матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених.* (09 лют. 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ "Нілан-ЛТД", 2018. С. 238–241.
10. Конституційне право України. Академічний курс: підручник: у 2 т. / за заг. ред. Ю. С. Шемшученка. Київ: Юрид. думка, 2008. Т. 2. 800 с.
11. Зимовець В. В. Державна фінансова політика економічного розвитку: НАН України; Ін-т екон. та прогнозів. Київ, 2010. 356 с.
12. Сало В. І. Внутрішні функції держави в умовах членства в

Європейському Союзу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Науково-дослідний інститут державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України. Харків, 2007. 220 с.

13. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Харків: Право, 2017. Т. 2: Філософія права / редкол. С. І. Максимов (голова) та ін.; Нац. акад. прав. наук України; Ін-т держави і права імені В. М. Корецького НАН України; Нац. юрид. ун-т імені Ярослава Мудрого. 1128 с.

14. Боден Ж. Шість книг о государстве. Історія вчень про державу і право: хрестоматія / уклад. Г. Г. Демиденко. Харків: Легас, 2002. 161 с.

15. Хохуляк В. В. Наука фінансового права: проблеми становлення та розвитку: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07; 12.00.01 / Національний університет "Одеська юридична академія". Одеса, 2015. 545 с.

16. Вальденберг В. Е. Государственное устройство Византии до конца VII века / под ред. В. И. Земскова. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2008. 228 с.

17. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. 3-тє вид. Київ: Алерта; ЦУЛ, 2011. 524 с.

18. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права: учебник. Москва: Юристъ, 2004. 270 с.

19. Малиновський В. Я. Державне управління: навч. посібник. Вид. 2-ге. Київ: Атіка, 2003. 576 с.

20. Давиденко В.В. Економічна функція сучасної держави. *Держава і право. Юридичні науки*. Київ, 2008. Вип. 19. С. 77–78

21. Семчик О. О. Держава і фінанси: правовий зв'язок: монографія / відп. ред. Л. К. Воронова. Київ: Юрид. думка, 2010. 204 с.

22. Варич О. Г. Економічні функції сучасної держави: природа, зміст, тенденції розвитку в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. Київ, 2006. 20 с.

23. Дулиба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал "Leges si Viata"*. 2018. № 3/2 (315). С. 40–43.

24. Тропіна В. Б. Бюджетне забезпечення соціальної функції держави в Україні. *Фінанси України*. 2008. № 5. С. 15–31.
25. Кульчицька Н. Є. Фіскальна політика України на регіональному рівні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль, 2004. 21 с.
26. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія. Київ: НІСД, 2011. 380 с.
27. Дуліба Є. В. Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави. *Право: історія, теорія, практика*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 22–23 лют. 2018 р.). Херсон: Вид-во "Молодий вчений", 2018. С. 64–67.
28. Багатомовний юридичний словник-довідник / І. О. Голубовська, В. М. Шовковий, О. М. Лефтерова та ін. Київ: Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет", 2012. 543 с.
29. Теория государства и права: учебник / под ред. В. К. Бабаева. Москва: Юристъ, 2003. 592 с.
30. Фінансове право: підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький та ін. / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 320 с.
31. Антикризове управління національною економікою: монографія / І. Малий, І. Радіонова, Л. Ємельяненко та ін.; за заг. ред. І. Малого. Київ: КНЕУ, 2017. 368 с.
32. Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризовий період: Постанова Верховної Ради України від 15.06.1994 № 61/94-ВР. Дата оновлення 15.06.1994. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/61/94-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 20.03.2018).
33. Фінанси зарубіжних країн: навч. посібник / Кізима Т. О., Кравчук Н. Я., Горин В. П. та ін.; за ред. О. П. Кириленко. Тернопіль: Економічна думка, 2013. 287 с.
34. Новий курс: реформи в Україні. 2010–2015: національна доповідь /

Авер'янов В. Б., Ажнюк Б. М., Богдан Т. П. та ін.; за заг. ред. В. М. Гейця. Київ: НВЦ НБУВ, 2010. 232 с.

35. Бухтерева М.А. Формы реализации функций государства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Академия управления МВД России. Москва, 2002. 20 с.

36. Теорія держави і права: навч. посібник / О. О. Тихомиров, М. М. Мікуліна, Ю. А. Іванов та ін. / за заг. ред. Л. М. Стрельбицької. Київ: Кондор-Видавництво, 2016. 332 с.

37. Теорія держави та права: навч. посібник / Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарєва, О. Д. Тихомирова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

38. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Дата оновлення: 30.09.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 20.03.2018).

39. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 2 березня 2015 року № 222-VIII. Дата оновлення: 28.09.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19> (дата звернення: 20.03.2018).

40. Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності: Закон України від 6 вересня 2005 року № 2806-IV. Дата оновлення: 11.02.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2806-15> (дата звернення: 20.03.2018).

41. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 1–1 (29). С. 59–62.

42. Duliba Y.V. Separate methods and forms of implementing of state's: proceedings of XV International scientific conference "*Millennium science*". (Feb 16, 2018, Morrisville, USA). Morrisville: Lulu Press., 2018. P. 124–127.

43. Шумпетер Й. А. Капитализм, Социализм и Демократия / пер. с англ.; предисл. и общ. ред. В. С. Автономова. Москва: Экономика, 1995. 540 с.

44. Панорама экономической мысли конца XX столетия: в 2-х т. / под ред. Д. Гринэуэя, М. Блини, И. Стюарта; пер. с англ. ред. В. С. Автономова и

С. А. Афонцева. СПб.: Экономическая школа, 2002. Т. 1. 684 с.

45. Нуреев Р. М. Джеймс Бьюкенен и теория общественного выбора. *Бьюкенен Дж. М. Сочинения. Конституция экономической политики. Расчёт согласия. Границы свободы. Нобелевские лауреаты по экономике.* Т. 1. Фонд экономической инициативы. Москва: Таурис Альфа, 1997. URL: <http://rustem-nureev.ru/wp-content/uploads/2011/01/143.pdf> (дата звернення 18.01.2018).

46. Arthur Okun. *The Political Economy of Prosperity.* Brookings Institutions, 1970.

47. Arthur Okun. *Equality and Efficiency: The Big Tradeoff.* Brookings Institutions, 1975.

48. Нерівність в Україні: масштаби та можливості впливу / за ред. Е.М. Лібанової. Київ: Інститут демографії та соціальних досліджень імені М.В. Птухи НАН України, 2012. 404 с.

49. Євремів Д. П. Автоматичні стабілізатори у фіскальній системі України. *Технологический аудит и резервы производства.* 2013. № 6/6 (14). С. 24–26.

50. Кобильник Д. А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства.* 2015. Вип. 2 (8). С. 1–10.

51. Полатай В. Ю. Правове регулювання інвестиційної діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень НАН України. Донецьк, 2000. 173 с.

52. Кравцова Т. М. Державне регулювання господарської діяльності: адміністративно-правові аспекти: монографія. Суми: ВВП "Мрія", 2006. 184 с.

53. Баклан О. В. Закордонний досвід державного регулювання економіки та підприємництва деяких країн Європейського Союзу. *Зовнішня торгівля: право та економіка.* 2010. № 3. С. 126–132.

54. Клим О. В. Адміністративно-правове регулювання підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2009. 205 с.

55. Стеченко Д. М. Державне регулювання економіки: навч. посібник. 3-тє вид., випр. Київ: Знання, 2006. 262 с.
56. Про державні цільові програми: Закон України від 18 березня 2004 року № 1621-IV. Дата оновлення: 02.12.2012. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-15> (дата звернення 20.03.2018).
57. Вітлінський В. В., Наконечний С. І., Шарапов О. Д. та ін. Економіко-математичне моделювання: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2008. 536 с.
58. Моїсеєнко Т. Є., Войтко С. В. Ресурсне забезпечення інноваційної діяльності підприємств: монографія. Київ: Альфа Реклама, 2014. 160 с.
59. Наконечний С. І., Терещенко Т. О. Економетрія: навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни. Київ: КНЕУ, 2001. 192 с.
60. Попов В. "Пекинский консенсус" против "Вашингтонского": "азиатские ценности" более конкурентоспособны, чем либерализм? *Прогнозис*. 2007. № 3. С. 344–347.
61. Огата Ш. Роль государства в рыночной экономике. *Проблемы теории и практики управления*. 1991. № 2. С. 23–26.
62. Юлдашев О. Х. Теоретико-методологічне забезпечення регуляторної політики у сфері господарської діяльності. *Зовнішня торгівля: право та економіка*. 2007. № 5 (34). С. 138–142.
63. Гарагонич О. В. Правові аспекти підтримки малого і середнього підприємництва на регіональному рівні у Чехії. *На порозі тисячоліть: сучасні підходи до розвитку громад та регіонів: матеріали Міжнар. наук. конф.* (м. Ужгород, 14–15 бер. 2000 року). Ужгород: Мистецька лінія, 2000. С. 167–173.
64. Китай: фундамент успехов XXI века / отв. ред. Л. М. Титаренко. Москва: ИДВ РАН, 2002. 200 с.
65. Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Податкова гармонізація та національні особливості оподаткування високорозвинутих країн. *Економіка і прогнозування*. 2009. № 4. С. 126–139.
66. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система:

навч. посібник / за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

67. Башнянин Г.І., Блонська В.І., Гринкевич С.С. Ефективність фіскально-економічної політики в трансформаційній економіці: навч. посібник. Львів: Вид-во ЛКА, 2008. 200 с.

68. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України від 01.07.2010 № 2411-VI. Дата оновлення: 30.11.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2411-17> (дата звернення 15.12.2017).

69. Duliba Ye., Pkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Vol. 3. Num. 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing". P. 146–150.

70. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави в сучасній економіці України. Ukraine-EU. *Modern Technology, Business and Law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 1. Modern Priorities of Economics. Engineering and Technologies*. (April 19–23, 2016, Slovak Republic – Poland). Chernihiv: CNUT, 2016. P. 124–126.

71. Паламарчук М. О. Виклики модернізації в Україні: політичні аспекти: монографія / за ред. О. В. Литвиненка. Київ: НІСД, 2014. 152 с.

72. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. Дата оновлення 29.03.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11> (дата звернення 31.03.2018).

73. Фінансове право України: підручник / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2005. 320 с.

74. Волощук М. Г., Карабін Т.О., Менджул В.М. Фінансове право: навч. посібник. Вид. 3-тє, доп. та перероб. Ужгород: Вид-во О. Гаркуші, 2017. 244 с.

75. Костенко Ю. О. Фінансове право України: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 240 с.

76. Фінансове право: підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2013. 400 с.

77. Бюджетна система: підручник / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Демянишина, О. П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 624 с.

78. Мацелик М. О., Мацелик Т. О., Пригоцький В. А. Фінансове право: навч. посібник / за ред. В. К. Шкарупи. Київ: Знання, 2011. 815 с.
79. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25.12.2015 № 928-VIII. Дата оновлення 28.12.2016. URL:<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928-19> (дата звернення 25.12.2017).
80. Про Державний бюджет на 2017 рік: Закон України від 21.12.2016 № 1801-VIII. Дата оновлення 02.12.2017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1801-19> (дата звернення 25.12.2017).
81. Про Стратегію сталого розвитку "Україна-2020": Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. Дата оновлення 12.01.2015. URL:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015> (дата звернення 25.12.2017).
82. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку України: монографія / М. І. Диба, О. М. Юркевич, Т. В. Майорова, І. В. Власова та ін.; за ред. М. І. Диби, О. М. Юркевич. Київ: КНЕУ, 2013. 425 с.
83. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania politzki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzenie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.
84. Doing Business 2018. Reforming to create jobs. URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/regional-reports> (дата звернення 18.01.2018).
85. Treaty on European Union (Maastricht, 7 February 1992). URL: https://www.cvce.eu/obj/treaty_on_european_union_maastricht_7_february_1992-en-2c2f2b85-14bb-4488-9ded-13f3cd04de05.html (дата звернення 18.01.2018).
86. Фінансове право України: підручник / за ред. П. М. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2004. 230 с.
87. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2017. № 4 (4). С. 25–29.
88. Про Кабінет Міністрів України: Закон України від 27 лютого 2014 р. № 794-VII. Дата оновлення 18.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18> (дата звернення 02.02.2018).

89. Логунова М. М., Шахов В. А., Шевченко М. Ф. Концептуальні засади теорії політики: навч. посібник. Київ, 1999. 160 с.
90. Воронова Л. К. Фінансове право України. Київ: Право, 2013. 536 с.
91. Податкове право: навч. посібник / Г. В. Бех, Д. А. Кобильнік, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
92. Кучерявенко М. П. До питання про систему фінансового права. *Право України*. 2003. № 4. С. 33–37.
93. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Київ: Право, 2013. 536 с.
94. Ватуля Д. І. Податки, збори, платежі: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 352 с.
95. Мушенок В. В. Сучасна державна політика України щодо фінансової підтримки сільського господарства. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія "Право"*. 2014. Вип. 197. Ч. 1. С. 244–250.
96. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109–112.
97. Державна політика: підручник / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України; ред. кол.: Ю. В. Ковбасюк (голова), К. О. Ващенко (заст. голови), Ю. П. Сурмін (заст. голови) та ін. Київ: НАДУ, 2014. 448 с.
98. Економічний словник: наукове видання / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. Київ: Кондор, 2006. 358 с.
99. Гацалов М. М. Современный экономический словарь-справочник. Ухта: УГТУ, 2002. 371 с.
100. Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста / за ред. проф. С.М. Гончарова. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.
101. Гутник В. П., Подколзина И. А., Островская Е. П. и др. Финансовая политика стран ЕС. Москва: Наука, 2004. 272 с.

102. Дідківська Л. І., Головка Л. С. Державне регулювання економіки: навч. посібник. Київ: Знання-Прес, 2000. 209 с.
103. Перехідна економіка: підручник / В. М. Геєць, Є. Г. Панченко, Е. М. Лібанова та ін.; за ред. В. М. Гейця. Київ: Вища школа, 2003. 591 с.
104. Калинина И. Л. Формирование и реализация эффективной фискальной политики, стимулирующей экономический рост: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации. Москва, 2005. 23 с.
105. Ракул О.В. Фіскальна політика держави: проблеми розуміння. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2015. № 1. С. 44–50.
106. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08 липня 2010 року № 2456-VI. Дата оновлення 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 11.01.2018).
107. Курило В. І., Мушенко В. В. Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення: монографія / за заг. ред. В. І. Курила. Ніжин: ПП Лисенко М.М., 2012. 160 с.
108. Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник. Київ: Моя книга, 2006. 454 с.
109. Стойко О. Я., Дема Д. І. Фінанси: навч. посібник / за ред. О. Я. Стойка. Київ: Алерта, 2014. 432 с.
110. Волощук М. І., Менджул М. В. Фінансове право: навч. посібник. Ужгород: Вид-во Олександри Гаркуші, 2011. 216 с.
111. Іжевський П.Г., Кошонько О. В. Фінанси: навч. посібник. Львів: Магнолія-2006, 2013. 373 с.
112. Дуліба Є.В. Аналіз сучасних теоретико-правових засад ролі фінансів у системі державної фіскальної політики. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (16–17 лют. 2018 р., м. Харків)*. Харків: ГО "Асоціація аспірантів-юристів", 2018. С. 21–24.

113. Бех Г. В. Фінансове право України: підручник / за ред. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 320 с.
114. Роль В. Ф., Сергієнко В. В., Попова С. М. Фінансове право: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 392 с.
115. Фінансове право України: навч. посібник (у схемах, таблицях та коментарях) / К. А. Гурковська, О. Б. Мороз, Ю. С. Назар, Л. М. Сукмановська. Львів: ЛьВДУВС, 2016. 308 с.
116. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2. Part 2. С. 83–87.
117. Педь І. В. Непрямі податки у податковій системі України: навч. посібник / за ред. Ю. М. Лисенкова. Київ: Знання, 2008. 348 с.
118. *Економічний дискус: міжнародний зб. наук. праць*. 2014. Вип. 3. (м. Львів) / відпов. ред. Н. В. Семенишена. Тернопіль: Крок, 2014. 307 с.
119. Коляда Т. А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 396 с. (Серія "Податкова та митна справа в Україні", т. 63).
120. Лютий І. О. Теоретико-методологічні засади бюджетної політики держави. *Фінанси України*. 2009. № 12. С. 13–19.
121. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2012 р. № 633-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80> (дата звернення 20.03.2018).
122. Петракова К. О. Теоретико-методологічний аналіз взаємозв'язку економіки і політики у державному управлінні: автореф. дис. ... канд. з держ. наук: 25.00.01/ Інститут підготовки кадрів державної служби зайнятості України. Київ, 2017. 22 с.
123. Бюджетна система: навч. посібник / Баранова В. Г., Дубовик О. Ю., Хомутенко В. П. та ін.; за заг. ред. В.П. Хомутенко. Одеса: Вид-во Бартенева, 2014. 392 с.
124. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи

реформ: монографія. Київ: НІСД, 2011. 380 с.

125. Основні напрями економічної політики України: Постанова Верховної Ради України від 25 жовтня 1991 року. Дата оновлення 09.02.1993. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1698%D0%B0-12> (дата звернення 24.09.2017).

126. Про податкову політику в Україні та заходи щодо удосконалення податкового законодавства: Постанова Верховної Ради України від 12.05.1999. URL: № 641-XIV <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/641-14> (дата звернення 24.09.2017).

127. Про Основні положення податкової політики в Україні: Постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 № 561/96-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/561/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 24.09.2017).

128. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: монографія. Київ: НІСД, 2009. 336 с.

129. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. Київ: ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. 494 с.

130. Трансформаційні процеси та економічне зростання в Україні / за ред. В. М. Геєця. Харків: Вид-во "Форт", 2003. 440 с.

131. Носіков Д. М. Фіскальна політика держави: теоретико-правовий аспект. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2016. № 31. С. 178–192.

132. Огонь Ц. Г. Бюджет: взаємозалежність зобов'язань і фінансових можливостей держави. *Фінанси України*. 2012. № 2. С. 7–18.

133. Даниленко А. І., Зимовець В.В. Теоретико-методологічні засади ризиків і загроз безпеці сектора державних фінансів. *Фінанси України*. 2012. № 10. С. 3–19.

134. Сорока Р. С., Благун І. Г. Бюджетна система: навч. посібник. Львів: ЛьвДУВС, 2011. 236 с.

135. Рябченко О. П. Зміст державного регулювання господарської діяльності. *Право України*. 2006. № 1. С. 81–84.

136. Про основи національної безпеки України: Закон від 19.06.2003 № 964-IV. Дата оновлення 07.11.2017. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/964-15> (дата звернення 10.11.2017).

137. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення 22.03.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 21.02.2018).

138. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI. Дата оновлення 22.03.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення 28.02.2018).

139. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. Дата оновлення 27.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення 28.02.2018).

140. Про Державний бюджет на 2018 рік: Закон України від 07 грудня 2017 року. Дата оновлення 07.12.2017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2246-19> (дата звернення 28.02.2018).

141. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № 877-V. Дата оновлення 04.04.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/877-16> (дата звернення 11.04.2018).

142. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року "Про Стратегію національної безпеки України": Указ Президента України від 26 травня 2015 року № 287/2015. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/287/2015> (дата звернення 11.04.2018).

143. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення 11.04.2018).

144. Про схвалення Прогнозу економічного і соціального розвитку України на 2018–2020 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 31.05.2017 № 411. Дата оновлення 07.12.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/411-2017-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

145. Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2017–2019 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 01.12.2017 № 905. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/905-2017-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

146. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року № 1017. Дата оновлення 17.12.2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>. (дата звернення 11.04.2018).

147. Питання проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361. Дата оновлення 17.12.2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

148. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550. Дата оновлення 17.12.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

149. Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 17 березня 2011 року № 255. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/255-2011-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

150. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними

коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 21. Дата оновлення 17.12.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

151. Про затвердження Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або боржників: постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 845. Дата оновлення 30.03.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/845-2011-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

152. Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: постанова Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 р. № 1163. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1163-2010-%D0%BF> (дата звернення 11.04.2018).

153. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 № 805. Дата оновлення 12.04.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF> (дата звернення 13.04.2018).

154. Стратегія реформування державного управління України на 2016–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474-р. Дата оновлення 11.10. 2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80#n9> (дата звернення 11.04.2018).

155. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474-р. Дата оновлення 11.10. 2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80#n9> (дата звернення 11.04.2018).

156. Про затвердження Порядку перерахування до державного бюджету митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення:

наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2017 № 898. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1429-17> (дата звернення 11.04.2018).

157. Про затвердження Порядку взаємодії органів ДКС України та органів ДФС України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями: наказ Міністерства фінансів України від 18.07.2016 № 621. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1115-16> (дата звернення 11.04.2018).

158. Про затвердження Інструкції про порядок обчислення та справляння державного мита: наказ Міністерства фінансів України від 07.07.2012 № 811. Дата оновлення 18.12.2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1623-12> (дата звернення 11.04.2018).

159. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938. Дата оновлення 03.04.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12/ed20180403> (дата звернення 11.04.2018).

160. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407. Дата оновлення 31.10.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13> (дата звернення 11.04.2018).

161. Про організацію роботи зі складання ДКС України бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя: наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2018 № 41. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215068> (дата звернення 11.04.2018).

162. Щодо організації роботи органів ДКС України зі складання звітності про виконання державного бюджету: наказ Державної казначейської служби України від 13.02.2012 № 52. Дата оновлення 26.02.2018. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215068> (дата звернення 11.04.2018).

163. Про організацію роботи зі складання ДКС України бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя: наказ Державної казначейської служби України від 07.02.2018 № 38. Дата оновлення 26.02.2018. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish /category/215068> (дата звернення 11.04.2018).

164. Сучасна парадигма фіскальної політики України в умовах формування суспільства сталого розвитку: монографія / за наук. ред. д-ра А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 460 с.

165. Василик О., Павлюк К. Бюджетна система України: підручник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 544 с.

166. Зварич О.В. Податкові надходження: методологія прогнозування: монографія. Київ: Київський нац. торговельно-економічний ун-т, 2013. 444 с.

167. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. Київ: ТОВ "Емкон", 2014. 376 с.

168. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164–168.

169. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава від 02 червня 2010 року: програма економічних реформ на 2010–2014 роки. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/n0004100-10> (дата звернення 11.01.2018).

170. Дем'янишин В. Г. Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка і право)*. 2007. № 4. С. 56–62.

171. Шевчук І. Л., Черепанова В. О., Ставерська Т. О. Бюджетна система: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: Видавець Іванченко І. С., 2015. 284 с.

172. Собчук С. І. Формування неподаткових надходжень бюджету в

системі бюджетного регулювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 7. С. 79–84.

173. Бюджет України: доходи. URL: <http://cost.ua/budget/revenue> (дата звернення 11.04.2018).

174. Сидор І. Неподаткові надходження в контексті наповнення державного та місцевих бюджетів України. *Світ фінансів*. 2011. № 3. С. 113–122.

175. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: монографія. Київ: КНТЕУ, 2003. 580 с.

176. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. 2-ге вид., виправл. і доп. Львів: Центр Європи, 1997. 576 с.

177. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України: монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. Київ: НДФІ, 2004. 712 с.

178. Кіт В.І. Неподаткові надходження у системі доходів місцевих бюджетів. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2016. № 1 (52). С. 178–184.

179. Стоян В. І., Даневич О. С., Мац М. Й. Казначейська система: підручник. 3-тє вид., змін. й доп. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 868 с.

180. Дмитрик О. А. Содержание и классификация финансовых правоотношений: монография. Харьков: Легас, 2004. 160 с.

181. Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін. Теорія фінансів: підручник / за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 576 с.

182. Кудряшов В. П. Курс фінансів: навч. посібник. Київ: Знання, 2008. 431 с.

183. Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон України від 28.02.1991 № 796-ХІІ. Дата оновлення 20.01.2018. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-12/ed20180120> (дата звернення 11.03.2018).

184. Про правовий режим території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон України від 27.02.1991 № 791а-ХІІ. Дата оновлення 04.08.2016. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/791%D0%B0-12> (дата звернення 11.03.2018).

185. Про формування, порядок надходження і використання коштів Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення: Закон України від 10.02.2000 № 1445-ІІІ. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1445-14> (дата звернення 11.03.2018).

186. Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні: Закон України від 21.03.1991 № 875-ХІІ. Дата оновлення 20.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/875-12> (дата звернення 11.03.2018).

187. Про затвердження Положення про Державний фонд охорони навколишнього природного середовища: постанова Кабінету Міністрів України від 07 травня 1998 року № 634. Дата оновлення 30.09.2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/634-98-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

188. Про створення Державного спеціалізованого фонду фінансування загальнодержавних витрат на авіаційну діяльність та участь України у міжнародних авіаційних організаціях: постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 1993 року № 819. Дата оновлення 29.03.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/819-93-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

189. Про систему валютного регулювання і валютного контролю: декрет Кабінету Міністрів України від 19.02.1993 № 15-93. Дата оновлення 27.09.2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-93> (дата звернення 11.03.2018).

190. Питання Державної спеціалізованої фінансової установи "Державний фонд сприяння молодіжному житловому будівництву": Кабінет Міністрів України від 26.10.2000 № 1604. Дата оновлення 17.05.2017. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1604-2000-%D0%BF> (дата звернення

11.03.2018).

191. Воронова Л. К., Кучерявенко Н. П. Финансовое право: учебное пособие. Харьков: Легас, 2003. 360 с.

192. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 № 16/98-ВР. Дата оновлення 20.10.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 11.03.2018).

193. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 № 1058-IV. Дата оновлення 21.02.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1058-15> (дата звернення 11.03.2018).

194. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України від 02.03.2000 № 1533-III. Дата оновлення 20.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1533-14> (дата звернення 11.03.2018).

195. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV. Дата оновлення 20.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1105-14> (дата звернення 11.03.2018).

196. Про Фонд стабілізації підприємств та організацій, внесених до реєстру неплатоспроможних: постанова Кабінету Міністрів України від 07.04.1998 № 466. Дата оновлення 06.07.1998. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/466-98-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

197. Про систему гарантування вкладів фізичних осіб: Закон України від 23.02.2012 № 4452-VI. Дата оновлення 06.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4452-17> (дата звернення 11.03.2018).

198. Савченко К. В. Державні фонди цільового призначення в контексті реалізації стабілізаційної політики. *Міжнародний науковий журнал "Механізм регулювання економіки"*. 2012. № 2. С. 162–166.

199. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво,*

господарство і право. 2017. № 10 (260). С. 109–112.

200. Близнюк О. П. Фінанси: навч. посібник / за ред. В. І. Оспіщева. Київ: Знання, 2006. 415 с.

201. Наконечна Ю. Л., Льодіна О. Т. Державна політика у сфері бюджетних видатків в Україні та напрями її вдосконалення. *Економіка та держава*. 2016. № 7. С. 84–87.

202. Десятнюк О. Ризики фіскальної політики як загроза макроекономічній стабільності держави. *Світ фінансів*. 2012. Вип. 4. С. 23–32.

203. Гетьман Є. А. Кодифікація законодавства України: загальна характеристика, особливості, види: монографія. Харків: Право, 2012. 192 с.

204. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року № 1629-IV. Дата оновлення 01.10.2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15> (дата звернення 11.03.2018).

205. Алексеев С. С. Право. Азбука. Теория. Философия. Опыт комплексного исследования. Москва: Издательская группа Норма-инфра, 1998. 712 с.

206. Алтуніна О. М. Діяльність органів місцевого самоврядування щодо здійснення делегованих функцій та повноважень виконавчої влади: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2009. 20 с.

207. Перерва Ю. М. Законодавчий процес в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.02 / Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2009. 223 с.

208. Докторова Ж. П. Вимоги до проектів нормативно-правових актів: порівняльний аналіз України та ЄС: збірник тез лекцій з питань нормопроекування. Київ: Міністерство юстиції України; Центр правової реформи і законопроектних робіт, 2005. 160 с.

209. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17 березня 2011 року № 3166-VI. Дата оновлення 01.01.2018. URL:

<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3166-17> (дата звернення 11.03.2018).

210. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.06.2014 № 375. Дата оновлення 16.02.2017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

211. Про Державну фіскальну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236. Дата оновлення 27.08.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

212. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. Issue 1.(7). С. 45–50.

213. Про затвердження Інструкції з діловодства у Державній фіскальній службі України: наказ ДФС України від 27.11.2014 № 333. Дата оновлення 30.11.2016. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/71085.html> (дата звернення 11.03.2018).

214. Про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади: Указ Президента України від 3 жовтня 1992 року № 493/92. Дата оновлення 21.05.1998. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/493/92> (дата звернення 11.03.2018).

215. Про затвердження Положення про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.1992 № 731. Дата оновлення 06.08.2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/731-92-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

216. Департамент методологічної та нормотворчої роботи: завдання і функції. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparats/departament-metodologichnoi/zavdannya-i-funktsii> (дата звернення 11.03.2018).

217. Дуліба Є. В. Актуальні проблеми нормотворчої діяльності Державної фіскальної служби України: матеріали Міжнародної науково-практичної

конференції "Майбутнє та перспективи" (31 січ. 2018 р., м. Київ). Київ: Альманах науки. 2018. № 2 (11). С. 53–55.

218. Про розгляд запиту: лист Державної фіскальної служби України від 28.12.2017 № 17485/Д/99-99-15-01-02-14.

219. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Юридичні науки"*. 2018. № 3(8). С. 13–18.

220. Гнатюк М.Д. Правозастосування та його місце в процесі реалізації права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ, 2007. 19 с.

221. Загальна теорія держави і права: навч. посібник / за заг. ред. В. В. Копейчикова. Київ: Юрінком Інтер, 1998. 320 с.

222. Дума В. В. Правозастосовча діяльність та форми її здійснення: монографія. Рівне: О. Зень, 2013. 184 с.

223. Перепелюк А. М. Механізм застосування права: структура та критерії ефективності (загальнотеоретичний аспект): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2016. 224 с.

224. Теория государства и права: учебник / Пиголкин А.С., Головистикова А. Н., Дмитриев Ю. А.; под ред. А. С. Пиголкина, Ю. А. Дмитриева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юрайт, 2010. 744 с.

225. Нерсесянц В. С. Проблемы общей теории права и государства: учебник для вузов. Москва: Норма, 2002. 832 с.

226. Теорія держави і права: навч. посібник / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, Є. Л. Лисенков та ін. / за заг. ред. С. Л. Лисенкова, В. В. Копейчикова. Київ: Юрінком Інтер, 2002. 368 с.

227. Невзоров І. Л. Принцип законності в правозастосувальній діяльності: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет внутрішніх справ. Харків, 2002. 20 с.

228. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Державний вищий навчальний заклад

"Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана". Київ, 2016. 21 с.

229. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1588. Дата оновлення 08.12.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11> (дата звернення 11.03.2018).

230. Податкове право України: навч. посібник / О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покотаєва та ін. / за ред. О. П. Гетманець, О. М. Шуміла. Київ: Хай-Тек Прес, 2013. 432 с.

231. Дуліба Є.В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 3. С.145–149.

232. Дуліба Є. В. Правозастосування у податкових відносинах: сутність та особливості. *Розбудова правової держави в Україні: реалії та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (25–26 трав. 2018 р., м. Одеса) / за ред. Г. О. Ульянової, уклад. О. В. Дикий, Ю. В. Батан. Одеса: Видавничий дім "Гельветика", 2018. С. 80–83.*

233. Про окремі зміни у законодавстві щодо спрощеної системи оподаткування: лист Державної фіскальної служби України від 18.01.2016 року № 1527/7/99-99-17-02-02-17. Дата оновлення 20.01.2016. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/7042-1527.html> (дата звернення 11.01.2018).

234. Щодо застосування спрощеної системи оподаткування: Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentrv/novini/232706.html> (дата звернення 11.01.2018).

235. Дуліба Є. В. Окремі аспекти застосування податкових норм. *Сучасне правотворення: питання теорії та практики: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (1–2 чер. 2018 р., м. Дніпро). Дніпро: ГО "Правовий світ", 2018. С. 62–65.*

236. Рісний М. Б. Правозастосувальний розсуд (загальнотеоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2016. 16 с.

237. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12 липня 2017 року, судова справа № К/800/23064/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/67704778> (дата звернення 31.03.2018).

238. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09 березня 2017 року, судова справа № К/800/51425/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65460196> (дата звернення 31.03.2018).

239. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-Х. Дата оновлення: 07.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 11.01.2018).

240. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. Дата оновлення 16.03.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (дата звернення: 11.04.2018).

241. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III. Дата оновлення 07.03.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення 11.04.2018).

242. Куліш А. М., Мулявка Д. Г., Рєзнік О. М. Діяльність податкової міліції: правові та організаційні засади: монографія. Суми: Сумський державний університет, 2015. 140 с.

243. Кодекс адміністративного судочинства: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV. Дата оновлення 07.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 11.04.2018).

244. Юрчишена Л. В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету України. *Финанси, учет, банки*. 2016. № 1 (21). С. 215–224.

245. Морозов С. М. Правове регулювання усунення подвійного оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет ДПС України. Ірпінь, 2010. 18 с.

246. Michael Lang, Peter Melz, Thomas Ecker Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences. Amsterdam: IBFD, cop. 2009. 1296 pages.

247. Treaties of Ukraine on avoidance of double taxation. URL:

<http://sfs.gov.ua/en/sts-activity/international-tax-relations/international-treaties--conventions--on-taxation> (дата звернення 21.03.2018).

248. Про підтвердження статусу податкового резидента України: наказ Державної податкової адміністрації України від 12.04.2002 № 173. Дата оновлення 01.11.2004. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0399-02> (дата звернення 21.03.2018).

249. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика: монографія / за заг. ред. Л. Д. Тимченка. Ірпінь: Вид-во Національного університету ДПС України, 2013. 220 с.

250. Доповідь "Про соціально-економічне становище України за 2017 рік" (комплексні статистичні публікації). URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm (дата звернення 21.03.2018).

251. Дуліба Є.В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненні подвійного оподаткування. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2018. № 2. Т. 29 (68). С. 67–72.

252. Постанова Верховного Суду України від 05.04.2016 судова справа № 826/17223/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/57312197> (дата звернення 21.03.2018).

253. Rixen, Thomas: The institutional design of international double taxation avoidance. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/49736/1/570399548.pdf> (дата звернення 21.03.2018).

254. Типова конвенція ООН про уникнення подвійного оподаткування між розвинутими країнами та країнами, що розвиваються, та коментарів до неї. URL: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата звернення 21.03.2018).

255. Про сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні: Указ Президента України від 26.02.2016 № 68/2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/68/2016> (дата звернення 01.11.2017).

256. Business Dictionary. URL: www.businessdictionary.com (дата звернення 01.11.2017).

257. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. 4-е изд. Москва: Сов. энциклопедия, 1989. 1632 с.

258. Базілевич Д., Нестерович В., Федоренко В. Інститут лобіювання в Україні та за кордоном: походження, проблеми, перспективи розвитку: науково-інформаційне видання / Інститут професійного лобіювання та адвокати. Київ: ФОП Москаленко О.М., 2015. 111 с.

259. Новицька Н.Б. Правові основи захисту суспільної моралі в інформаційній сфері: теорія та практика: автореф. дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07 / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2016. 37 с.

260. Проект Закону про лобіювання в Україні від 13.04.1999 № 3188. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=5838 (дата звернення 01.11.2017).

261. Проект Закону про регулювання лобістської діяльності в Україні від 20.10.2010 № 7269. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=7269&skl=7 (дата звернення 01.11.2017).

262. Проект Закону про лобіювання від 05.10.2016 № 5144-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60191 (дата звернення 01.11.2017).

263. Проект Закону про лобізм від 20.09.2016 № 5144. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60052 (дата звернення 01.11.2017).

264. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податкових правовідносин. *Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XXVI Международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург – Астана – Киев – Вена, 30 янв. 2018 г.).* Международный научный центр, 2018. С. 82–85.

265. Аналітика законів про лобізм європейських країн та США. URL: <http://brandstory.com.ua/category/articles/?s=%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%B>

В%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0&x=0&y=0 (дата звернення 01.11.2017).

266. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР. Дата оновлення 05.10.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 01.11.2017).

267. Проект постанови Кабінету Міністрів України про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну від 13.03.2017. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT3164.html (дата звернення 01.11.2017).

268. Проект Закону про державний бюджет на 2018 рік від 15.09.2017 № 7000. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62551 (дата звернення 01.11.2017).

269. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.

270. Про Національну антикорупційну стратегію на 2011–2015 роки: Указ Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1001/2011. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001/2011> (дата звернення 01.11.2017).

271. Про Головне управління внутрішньої безпеки ДФС України. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zapobigannya-proyavam-korupts/pro-golovne-upravlinnya/> (дата звернення 01.11.2017).

272. Правила етичної поведінки та запобігання корупції в органах ДФС: наказ ДФС України від 01.12.2016 № 979. Дата оновлення 20.10.2017. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/protidiya-koruptsii/antikoruptsiyna-programa-dfs/291898.html> (дата звернення 11.03.2018).

273. Про розгляд запиту: лист ДФС України від 16.05.2018 № 10292/Д/99-99-22-03-01-14.

274. Соціально-політичні настрої жителів України та рейтинг підтримки партій і політичних лідерів: листопад 2016 року. URL: <http://www.kiis.com.ua> (дата звернення 11.03.2018).

275. Кому довірити боротьбу з корупцією і формувати Антикорупційний суд – думка населення. URL: <https://dif.org.ua/article/komu-doviriti-borotisia-z-koruptsiyu-i-formuvati-antikorupsiyniy-sud-dumka-naselennya> (дата звернення 11.03.2018).

276. Загальна декларація прав людини: ООН від 10.12.1948. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_015 (дата звернення 11.03.2018).

277. Чуб О. О. Конституційне право громадян України на участь в управлінні державними справами: монографія. Харків: Одісей, 2005. 231 с.

278. Атаманчук Г. В. Теорія державного управління: курс лекцій. Москва: Юрид. лит., 1997. 400 с.

279. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII. Дата оновлення 20.01.2018. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/889-19> (дата звернення 11.03.2018).

280. Пухкал О. Прозорість як важливий чинник модернізації державного управління. *Вісник Національної академії державного управління при Президенті України. Серія "Державне управління"*. 2010. № 1. С. 13–22.

281. Безпалова О.І. Адміністративно-правовий механізм реалізації правоохоронні функції держави: сутність і структура. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. Т. 15. С. 218–225.

282. Алейнікова О. В. Еволюція теоретичних підходів до формування ефективної фіскальної політики держави. *Економіка і держава*. 2013. № 4. С. 25–28.

283. Беляєва М. В. Конституційно-правові засади механізму реалізації політичної функції Української держави. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Право*. 2013. Вип. 23. Ч. 1. Т. 1. С. 110–114.

284. Бюджетне законодавство України: сучасний стан та перспективи розвитку. *Держава і право*. 2011. Вип. 51. С. 441–446.

285. Кухтик С. В. Трансформація держави під впливом глобалізації (теоретико-правовий аспект): дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут

держави та права ім. В. М. Корецького. Київ, 2015. 22 с.

286. Наливайко Л. Р. Державний лад України: теоретико-правова модель: монографія. Харків: Право, 2009. 598 с.

287. Світова економіка: навч. посібник / за ред. Ю. Г. Козака, В. В. Ковалевського. Н. С. Логвінової. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 328 с.

288. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375. Дата оновлення 16.02.2017. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

289. Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм на всіх стадіях бюджетного процесу: наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 939. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1809-12> (дата звернення 11.03.2018).

290. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 24.12.2012 № 726/2012. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/726/2012> (дата звернення 11.03.2018).

291. Про утворення Державної фіскальної служби: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF/paran6#n6> (дата звернення 11.03.2018).

292. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 № 442. Дата оновлення 27.02.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

293. Про утворення Державної аудиторської служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 № 868. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

294. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215. Дата оновлення 13.12.2016. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

295. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. Дата оновлення 22.11.2017. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

296. Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України: постанова Кабінету Міністрів України від 29.07.2015 № 537. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF/para2#n2> (дата звернення 11.03.2018).

297. Про Рахункову палату: Закон від 02.07.2015 № 576-VIII. Дата оновлення 27.01.2018. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 11.03.2018).

298. Білоцерківець В. В., Завгородня О. О., Лебедева В. К. та ін. Міжнародна економіка: підручник / за ред. А. О. Задоя, В. М. Тарасовича. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 416 с.

299. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р. Дата оновлення 01.08.2013. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80> (дата звернення 11.01.2018).

300. Rating: Ukraine Credit rating. URL: <https://countryeconomy.com/ratings/ukraine> (дата звернення 18.01.2018).

301. Global Competitiveness Index 2017–2018. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/countryeconomy-profiles/#economy=UKR> (дата звернення 18.01.2018).

302. Corruption perceptions index 2017. URL: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017 (дата звернення 18.01.2018).

303. Саниахметова Н. О. Регулювання підприємницької діяльності в Україні (організаційно-правові аспекти): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет "Одеська юридична академія". Одеса, 1998. 403 с.

304. Дуліба Є. В. Окремі аспекти реалізації податкової функції в Україні. *Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (1–2 чер. 2018 р., м. Харків). Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2018. С. 47–50.

305. Самійленко А. П. Підприємництво в економічній системі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.01.01 / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2006. 21 с.

306. Юріна Н. О. Система підприємництва в країнах з перехідною економікою: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.01.01/ Донецький національний університет. Донецьк, 2006. 20 с.

307. Тропіна В. Б. Фіскальне забезпечення реалізації соціальної функції держави в Україні: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.08 / Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України. Київ, 2009. 36 с.

308. Шульженко Ф. П. Соціально-правова держава в Україні: проблеми становлення та модернізації: монографія. Київ: КНЕУ, 2007. 392 с.

309. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14 січня 1998 року № 16/98-ВР (дата оновлення 20.01.2018). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення 20.03.2018)

310. Бігняк О. В. Підприємництво як предмет регулювання в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень НАН України. Донецьк, 2007. 19 с.

311. Вітлінський В. В. Ризикологія в економіці та підприємстві: монографія. Київ: КНЕУ, 2004. 480 с.

312. Бородін І. Л. Адміністративно-правові способи захисту прав та

свобод людини і громадянина: монографія. Херсон: Олді-плюс, 2003. 218 с.

313. Щекин Г. В. Социальная теория и кадровая политика: монографія. Київ: МАУП, 2000. 576 с.

314. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України 12 липня 2001 року № 2658-III. Дата оновлення 16.01.2016. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення 10.01.2018).

315. Про проведення оцінки для цілей оподаткування та нарахування і сплати інших обов'язкових платежів, які справляються відповідно до законодавства: постанова Кабінету Міністрів України від 21 серпня 2014 року № 358. Дата оновлення: 21.08.2014. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/358-2014-%D0%BF> (дата звернення 10.01.2018).

316. Угровецький О. П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпропетровськ, 2009. 35 с.

317. Козырин А. Н. Финансово-правовые аспекты приватизации: выступление на пленарном заседании Международной научно-практической конференции "*Финансовое право в XXI веке: достижения и перспективы*" (05 окт. 2011 г., Ирпень). Ирпень: НИИ финансового права НУГНС Украины, 2011.

318. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 червня 1991 року № 1264-XII. Дата оновлення: 18.12.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12> (дата звернення 20.03.2018).

319. Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16 жовтня 1992 року № 2707-XII. Дата оновлення: 18.12.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2707-12> (дата звернення 20.03.2018).

320. Інформаційне законодавство країн СНД та Балтії: Латвія, Литва, Молдова, Росія, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан: у 3 т. / упоряд. Ю. С. Шемшученко та ін.; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Державний комітет телебачення і радіомовлення України. Київ:

Юридична думка, 2005. Т. 3. 440 с.

321. Баклан О.В. Адміністративно-правове регулювання у сфері підприємництва України (теоретико-прикладний аспект): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2013. 457 с.

322. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової функції в Україні. *Науково-юридичний журнал "Правові новели"*. 2018. № 4. С. 161–167.

323. Добровольська В. В. Правові засади регулювання підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Інститут економіко-правових досліджень Національної академії наук України. Донецьк, 2007. 215 с.

324. Ластовецький А. С. Організаційно-правові засади підприємницької діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський юридичний інститут. Київ, 2005. 220 с.

325. Матухно М. О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка"*. 2013. Вип. 7(4). С. 184–192.

326. Баклан О. В. Деякі теоретичні питання щодо лібералізації та оптимізації регулюючого впливу держави у сфері підприємництва. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2011. № 157. С. 183–190.

327. Ковальова М. В. Адміністративно-правові режими підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2007. 197 с.

328. Щербина С. В. Стратегічні пріоритети детінізації економіки України. *Економічна безпека України та виклики сьогодення: зб. матер. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (28 трав. 2010 р., м. Київ) Ч. 1*. Київ: УДУФМТ, 2010. С. 28–32.

329. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації

відносин у сфері погашення податкового боргу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2007. 21 с.

330. Фещенко В. М. Дослідження проблем становлення та розвитку ринкового господарства в працях економістів України другої половини ХІХ – початку ХХ ст.: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 187 с.

331. Бодров В. Г. Трансформаційні процеси в перехідній економіці. *Політична економія: навч. посібник* / за ред. В. О. Рибалкіна, В. Г. Бодрова. Київ: Академвидав, 2004. 671 с.

332. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети: монографія / за ред. З. С. Варналія. Київ: НІСД, 2007. 768 с.

333. Єщенко П. С., Арсеєнко А. Г. Нова парадигма розвитку економіки – настійливе веління нашого часу. *Економіка і прогнозування*. 2011. № 2. С. 28–47.

334. Баклан О. В. Антикризовий менеджмент у сфері економіки: деякі порівняльно-прикладні питання: матеріали постійно діючої Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції “Сучасний менеджмент і економічний розвиток. Економіка та менеджмент в умовах кризи” (1 березня – 31 серпня 2014 р. м. Суми). Суми: СумДУ, 2014.

335. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб’єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С. 89–92.

336. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164–168.

337. Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль, 2012. 23 с.

338. Алексєєв І. В., Лопушняк Г. С., Ливдар М. В. Бюджетний механізм і

соціально-економічний розвиток регіонів: монографія. Львів: Ліга-Прес, 2014. 248 с.

339. Мушенко В. В. Improvement of legal regulation revenues local budgets. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 90–98.

340. Лебедев В. А. Финансовое право: учебник. Москва: Статут, 2000. 348 с.

341. Финансовое право: ученик / под. ред. О. Н. Горбуновой. Москва: Юристъ, 1996. 245 с.

342. Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 19 січня 2011 р. № 21. Дата оновлення 17.12.2016. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/21-2011-%D0%BF> (дата звернення 12.11.2017).

343. Про внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 14.12.2016 № 950. Дата оновлення 28.02.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/950-2016-%D0%BF> (дата звернення 11.03.2018).

344. Про механізм зупинення операцій з бюджетними коштами: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2002 № 1627. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/28-2002> (дата звернення 12.11.2017).

345. Курило В. І., Мушенко В. В., Риженко О. С. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва в Україні: фінансово-правова характеристика: монографія. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2017. 191 с.

346. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Юридичні науки"*. 2017. Вип. 5. Т. 2. С. 12–15.

347. Коваленко В.В. Фінансові ризики та шляхи їх мінімізації: правовий аспект: монографія. Київ: Знання, 2011. 319 с

348. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

349. Брехов С. С., Варналій З. В., Воронкова О. М., Горленко І. О., Дедекаєв В. А. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія / за заг. ред. А. М. Новицький, В. В. Лисенко, К. І. Швабій. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2013. 554 с.

350. Основні показники контрольної-перевірочної роботи Департаменту аудиту Державної фіскальної служби України за січень – грудень 2017 року (за даними "Звіту "Аудит-1"). URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/kontrolno-perevirochna-robota> (дата звернення 29.01.2018).

351. Мельник М. І., Лещух І. В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія. Львів: ДУ "Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України", 2015. 330 с.

352. Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 3 листопада 2016 року № 1728-VIII. Дата оновлення 01.01.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1728-19> (дата звернення 29.01.2018).

353. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71. Дата оновлення 01.01.2017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (дата звернення 29.01.2018).

354. Дуліба Є.В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки*. 2018. № 1. Т. 29 (68). С. 53–57.

355. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ: наказ Державної фіскальної служби України від 28 липня 2015 року № 543. URL: search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS01105.html (дата звернення 29.01.2018).

356. Носачова І. В. Система ризик-аналізу в інформаційно-аналітичній діяльності податкової служби: світова практика та досвід України. *Вісник*

Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. 2011. № 4. С. 291–295.

357. Звіт Рахункової палати за 2016 рік. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16751480/Zvit_RP_2016.pdf (дата звернення 29.01.2018).

358. Звіт Рахункової палати за 2017 рік. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main (дата звернення 29.01.2018).

359. Paying Taxes 2018 report. URL: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf#page=6 (дата звернення 29.01.2018).

360. World Economic Outlook, April 2017: Gaining Momentum? URL: <http://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2017/04/04/world-economic-outlook-april-2017> (дата звернення 20.01.2018).

361. Global Competitiveness Index 2017–2018. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/countryeconomy-profiles/#economy=UKR> (дата звернення 20.01.2018).

362. Дуліба Є.В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства: матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції "Дослідження із суспільних наук у 2018 році" (16 лютого 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ "Нілан-ЛТД", 2018. С. 151–154.

363. Мушенко В. В. Принципи діяльності держави щодо фінансової підтримки сільського господарства. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2011. № 7. С. 91–98.

364. Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави: монографія. Київ: НІСД, 2009. 336 с.

365. Економічний діалог: партнерство заради прогресу / Я. А. Жаліло, І. М. Акімова, Д. В. Ляпін та ін.; НІСД, Центр антикризових досліджень. Київ, 2007. 124 с.

366. Стародубська М. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні. *Пріоритети*. 2005. № 7. С. 12–14.
367. Швайка Л. А. Державне регулювання економіки: підручник. Київ: Знання, 2008. 462 с. (Вища освіта ХХІ століття).
368. Макара О. В. Конкурентоспроможність економічного середовища в Україні. Порівняльний аналіз рейтингів окремих країн. *Економіка і прогнозування*. 2007. № 2. С. 43–56.
369. Мостовой О. А. Адміністративно-правові та організаційні засади провадження за зверненнями громадян до органів виконавчої влади України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет біоресурсів та природокористування України. Київ, 2011. 201 с.
370. Борко Ю. Расширение и углубление европейской интеграции. *Мировая экономика и международные отношения*. 2004. № 7. С. 15–29.
371. Ониськів М. М. Організаційно-правове забезпечення адміністративної реформи в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2009. 196 с.
372. Ященко К. В. Гармонізація податкового законодавства України із законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний економічний університет. Київ, 2005. 23 с.
373. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів. Москва: Ексмо, 2007. 960 с. (Серія: Антологія економічної думки).
374. Сміт А. Теорія моральних почуттів. Москва: Республіка, 1997. 352 с. (Серія: Бібліотека етичної думки).
375. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2018. № 2. С. 43–48.
376. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету у 2018 році (за даними Державної фіскальної служби

України). URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya> (дата звернення 20.01.2018).

377. Покоłodна О. В., Макаренко Т. В. Необхідність реформування ПДВ в Україні. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2010. № 29. С. 277–279.

378. Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: дис. ... д-ра екон. наук: 08.04.01 / Тернопільський державний економічний університет. Тернопіль, 2006. 485 с.

379. Кобильник Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2002. 206 с.

380. Total tax rate (% of commercial profits). URL: <http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.TOTL.CP.ZS> (дата звернення 20.01.2018).

381. Прісняков В. Ф. Тіньова економіка і методи визначення її обсягу. *Фінанси України*. 2001. № 7. С. 3–8.

382. Про Заходи щодо детінізації економіки України на 2002–2004 роки: Указ Президента України від 5 березня 2002 року № 216/2002. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/216/2002> (дата звернення 10.01.2018).

383. Duliba Y. V. Measures of counteraction to economic shadowing and increasing the efficiency of the fiscal function of the state: proceedings of XXI International scientific conference "*Practical applications of research findings in Europe and worldwide*" (Jun 1st, Morrisville USA). Morrisville, Lulu Press., 2018. P. 137–141.

384. Дуліба Є. В. Протидія тінізації економіки та підвищення ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С. 237–242.

385. Якокка Ли. Кар'єра менеджера (Деловой бестселер) / Р. И. Столпер (пер. с англ.). Минск: Парадокс, 1996. 430 с.

386. Тіньова економіка: сутність, особливості та шляхи легалізації / за ред. З. С. Варналія. Київ: НІСД, 2006. 576 с.

387. Бункина М. К. Национальная экономика: учебник для вузов. Москва: Палеотип; Деловая литература; Логос, 2002. 488 с.
388. Вінник О. М. Господарське право: курс лекцій. Київ: Атіка, 2004. 624 с.
389. Міжнародні економічні відносини: система регулювання міжнародних економічних відносин: підручник / Філіпенко А.С., Балакін Р.Л., Бураковський І.В. / відп. ред. Філіпенко А. С. Київ: Либідь, 1994. 254 с.
390. Тактичні пріоритети та стратегічні орієнтири економіки України / за ред. Я. А. Жаліло. Київ: НІСД, 2008. 288 с.
391. Юлдашев О. Х. Проблеми вдосконалення державної регуляторної політики в Україні: монографія. Київ: МАУП, 2005. 336 с.
392. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 № 56-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80> (дата звернення 09.02.2018).
393. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 № 1612-р. Дата оновлення: 09.06.2010. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-%D1%80> (дата звернення 09.02.2018).
394. Головатий С. Верховенство права (правовладдя): як його тлумачить Венеційська Комісія. *Право України*. 2011. № 10. С. 154–167.
395. Про ефективне використання державних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2016 р. № 710. Дата оновлення 21.03.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF> (дата звернення 23.03.2018).
396. Про схвалення проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2017 рік: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 № 478-р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/478-2016-%D1%80> (дата звернення 01.02.2018).
397. Про схвалення проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2018–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 червня

2017 року № 411-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/250079263> (дата звернення 01.02.2018).

398. Мироненко І. С. Адміністративно-правові засади діяльності Державної фіскальної служби України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний авіаційний університет. Львів, 2017. 231 с

399. Дуліба Є. В. Окремі питання імплементації досвіду Великої Британії у вітчизняне законодавство щодо реалізації фіскальної функції. *Актуальні проблеми публічного права: збірник тез Всеукраїнської наукової інтернет-конференції, присвяченої 120-річчю університету (24–26 квіт. 2018 р., м. Київ, Україна) / упоряд. Яра О. С., Курило В. І., Ладиченко В. В., Янчук Ю. В.* Київ, 2018. С. 202–207.

400. Бобкова А. До питання господарського керівництва екологічним підприємством. *Право України*. 2010. № 8. С. 26–32.

401. Макаркина Г. В. Модель оптимізації розвитку економіки індустріального регіону в умовах невизначеності інформації. *Економіка і прогнозування*. 2008. № 4. С. 139–151.

402. Дуліба Є. В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Юридичні науки"*. 2018. № 1(6). С. 35–40.

403. Pabst A. The Crisis of Capitalist Democracy. *Telos – Fall*. 2010. P. 44–67.

404. World Bank (2009) Doing Business 2009, DTI (2007) Peer Review of Competition Policy. URL: <http://www.berr.gov.uk/files/file39863.pdf>; <http://www.doingbusiness.org>. (дата звернення 01.02.2018).

405. Гончаров В. Американська оригіналістична теорія тлумачення юридичних норм і сучасність. *Право України*. 2010. № 1. С. 142–147.

406. Германия. Вызовы XXI века / под ред. В. Б. Белова. Москва: Изд-во "Весь Мир", 2009. 792 с.

407. Вишневецький В. П., Збаразька Л. О., Заніздра М. Ю., Чекіна В. Д. Національна модель неіндустріального розвитку України: монографія / за заг.

ред. В. П. Вишневецького. Київ: НАН України, Інститут економіки промисловості, 2016. 519 с.

408. Сысоев Е. В. Зарубежный опыт разработки и реализации промышленной политики. URL: http://www.mosgu.ru/nauchnaya/nauch_trudy/articles/Sysoev_Industry-Policy-Foreign-Experience.pdf (дата звернення 20.01.2018).

409. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Москва: Статут, 2002. 555 с.

410. Budget 2016. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/budget-2016-documents/budget-2016> (дата звернення 03.02.2018).

411. Budget Responsibility and National Audit Act 2011. URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/4/contents> (дата звернення 03.02.2018).

412. The Office for Budget Responsibility. URL: <http://obr.uk> (дата звернення 03.02.2018).

413. The Budget Report – March 2016. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/508193/HMT_Budget_2016_Web_Accessible.pdf (дата звернення 03.02.2018).

414. Ustawa budżetowa na rok 2018. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180000291> (дата звернення 03.02.2018).

415. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19910800350/U/D19910350Lj.pdf> (дата звернення 03.02.2018).

416. Міжнародні стратегії економічного розвитку: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. Ю. Г. Козак [та ін.]. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 355 с.

417. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посібник / Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Київ: Кондор,

2012. 222 с.

418. Дуліба Є.В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фіскальної функції держави. *"Evropský politický a právní diskurz"*. 2018. № 3. С. 68–74.

419. Комарницький І.Ф. Економічна теорія. Чернівці, 2006. 334 с.

420. Дулік Т. О., Александрюк Т. Ю. Вектори розвитку сучасної фіскальної політики України. *International scientific journal*. 2016. № 2. С. 107–115.

421. Ярмак О. М. Адміністративно-правові засади взаємодії органів державної виконавчої влади України у правоохоронній сфері: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України. Київ, 2009. 240 с.

422. The Benefits of Long-Term Fiscal Projections. Policy Brief. Organisation for economic cooperation and development. 2009. P. 8.

423. Цицик Р. В. Критерії фіскальної стійкості державних фінансів. *Економіка розвитку*. 2013. № 4 (68). С. 43–46.

424. Курило В. І., Дуліба Є. В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Юридичні науки"*. 2018. № 1(6). С. 41–46.

425. Луніна І. О., Баліцька В. В., Короткевич О. В., Фролова Н. Б. Шляхи мінімізації впливу фінансової кризи на бюджет України. *Фінанси України*. 2008. № 12. С. 25–34.

426. Налоговые системы. Методология развития: монография / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. Москва: Юнити-Дана, 2012. 463 с.

427. George Kopits, Steven A. Symansky. Fiscal Policy Rules. *Occasional Paper*. 1998. Vol. 162. P. 48–55.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Дуліба Є. В. Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект: монографія / за заг. ред. д-ра юрид. наук, професора, заслуженого юриста України В.І. Курила. Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2018. 355 с.
2. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2017. № 4(4). С. 25–29.
3. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017. Вип. 5. Т. 2. С. 12–15.
4. Дуліба Є. В. Лобювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.
5. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С. 89–92.
6. Дуліба Є. В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109–112.
7. Дуліба Є. В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С. 35–40.
8. Курило В. І., Дуліба Є. В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С. 41–46.
9. Дуліба Є. В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. Серія: Юридичні науки. 2018. № 1. Т. 29 (68). С. 53–57.
10. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2018. № 2. С. 43–48.
11. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164–168.
12. Дуліба Є.В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненні подвійного оподаткування. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. Серія: Юридичні науки. 2018. № 2. Т. 29 (68). С. 67–72.
13. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий*

журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки». 2018. № 3(8). С.13–18.

14. Дуліба Є. В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 3. С.145–149.

15. Дуліба Є. В. Протидія тінізації економіки та підвищення ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С. 237–242.

16. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової функції в Україні. *Науково-юридичний журнал «Правові новели»*. 2018. № 4. С. 161–167.

17. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania polityki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzanie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.

18. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2. Part 2. С. 83–87.

19. Duliba Ye., Ilkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017. Vol. 3 Num. 5. Riga: Publishing House “Baltija Publishing”. P. 146–150.

20. Дуліба Є. В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 1–1 (29). С. 59–62.

21. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. Issue 1(7). С. 45–50.

22. Дуліба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал «Leges si Viata»*. 2018. № 3/2 (315). С. 40–43

23. Дуліба Є. В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фіскальної функції держави. *Evropský politický a právní diskurz*. 2018. № 3. С. 68–74.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

24. Дуліба Є. В. Фіскальна функція держави в сучасній економіці України. *Ukraine-EU. Modern Technology, Business and Law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 1. Modern Priorities of Economics, Engineering and Technologies*. (April 19–23, 2016, Slovak Republic – Poland). Chernihiv: CNUT, 2016. P. 124–126 (заочна участь).

25. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податкових правовідносин. *Актуальные проблемы современной науки: сборник тезисов научных трудов XXVI Международной научно-практической конференции* (Санкт-Петербург – Астана – Киев – Вена, 30 янв. 2018 г.). Международный научный центр, 2018. С. 82–85 (заочна участь).

26. Дуліба Є. В. Актуальні проблеми нормотворчої діяльності Державної фіскальної служби України: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Майбутнє та перспективи" (31 січ. 2018 р., м. Київ). Київ: Альманах науки. 2018. №2 (11). С. 53–55 (заочна участь).

27. Дуліба Є.В. Розвиток фіскальної функції держави в умовах глобалізації. *Наукові дослідження у 2018 році: матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених* (09 лют. 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 238–241 (заочна участь).

28. Дуліба Є.В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства: *матеріали XV Міжнародної науково-практичної конференції «Дослідження із суспільних наук у 2018 році»*. (16 лютого 2018 р., м. Краматорськ). Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2018. С. 151–154 (заочна участь).

29. Дуліба Є.В. Аналіз сучасних теоретико-правових засад ролі фінансів у системі державної фіскальної політики. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (16–17 лют. 2018 р., м. Харків). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 21–24 (заочна участь).

30. Duliba Y.V. Separate methods and forms of implementing of state's: *proceedings of XV International scientific conference "Millennium science"* (Feb 16, 2018, Morrisville, USA). Morrisville: Lulu Press., 2018. P. 124–127 (заочна участь).

31. Дуліба Є.В. Доктринальні аспекти дослідження фіскальної функції держави. *Право: історія, теорія, практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Харків, 22–23 лют. 2018 р.). Херсон: Вид-во «Молодий вчений», 2018. С. 64–67 (заочна участь).

32. Дуліба Є. В. Окремі питання імплементації досвіду Великої Британії у вітчизняне законодавство щодо реалізації фіскальної функції. *Актуальні проблеми публічного права: збірник тез Всеукраїнської наукової інтернет-конференції, присвяченої 120-річчю університету* (24–26 квіт. 2018 р., м. Київ, Україна) / упоряд. Яра О. С., Курило В. І., Ладиченко В. В., Янчук Ю. В. Київ, 2018. С. 202–207 (очна участь).

33. Дуліба Є. В. Правозастосування у податкових відносинах: сутність та особливості. *Розбудова правової держави в Україні: реалії та перспективи: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (25–26 трав. 2018 р., м. Одеса) / за ред. Г. О. Ульянової, уклад. О. В. Дикий, Ю. В. Батан. Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 80–83 (заочна участь).

34. Duliba Y. V. Measures of counteraction to economic shadowing and increasing the efficiency of the fiscal function of the state: *proceedings of XXI International scientific conference "Practical applications of research findings in Europe and worldwide"* (Jun 1st, Morrisville USA). Morrisville, Lulu Press., 2018, P. 137–141 (заочна участь).

35. Дуліба Є. В. Окремі аспекти застосування податкових норм. *Сучасне правотворення: питання теорії та практики: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (1–2 чер. 2018 р., м. Дніпро). Дніпро: ГО «Правовий світ», 2018. С. 62–65 (заочна участь).

36. Дуліба Є. В. Окремі аспекти реалізації податкової функції в Україні *Особливості розвитку законодавства України у контексті євроінтеграційних процесів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (1–2 чер. 2018 р., м. Харків). Харків: Східноукраїнська наукова юридична організація, 2018. С. 47–50 (заочна участь).

КОНЦЕПЦІЯ **розвитку фіскальної функції в Україні до 2023 року**

Проблеми, які потребують розв'язання

Одним з основних напрямів державної політики України є забезпечення інтеграції держави в європейський політичний, економічний, правовий простір з метою набуття членства в Європейському Союзі. Такий складний соціально-економічний процес налагодження тісної співпраці зумовлює посилення всебічної залежності України від інших держав, що входять до Європейського Союзу, передусім в економічній сфері. Процес глобалізації істотно позначається на економічній та фінансових сферах держави, що, у свою чергу, впливає на формування, розвиток та реалізацію фіскальної функції держави.

Однак у сучасних реаліях проблема інтеграції України до світового ринку загострюється через ускладнення політико-економічної ситуації у країні. Протягом останніх років на розвиток економіки України мали суттєвий вплив зовнішні та внутрішні дисбаланси, а також триваючий військовий конфлікт на Сході України. Фінансово-економічна ситуація в Україні обумовила вжиття усіх необхідних заходів щодо запобігання фінансовій кризі та створення передумов для економічного зростання, збільшення надходжень до бюджету, реалізації заходів щодо раціонального використання державних коштів, недопущення втрат бюджету та соціального захисту громадян, виходячи з економічних можливостей держави.

Зниження інвестиційної та інноваційної активності, ослаблення системи державного регулювання і контролю у сфері економіки, нестабільність у правовому регулюванні відносин у сфері економіки, критичний стан у провідних галузях промисловості, агропромислового комплексу, "тінізація" національної економіки призводить до важливості розвитку фіскальної функції держави.

Крім того, перед українським суспільством постають такі основні проблеми, які впливають на формування та розвиток фіскальної функції держави: загострення внутрішньополітичної кризи; критичне гальмування економічного розвитку України; погіршення основних макроекономічних показників; згортання промислового виробництва; зниження економічної активності, насамперед інвестиційної; втрата експортних надходжень через погіршення кон'юнктури традиційних сировинних та товарних ринків; недонадходження до бюджету й потреба додаткових запозичень; слабка доступність інвестиційних ресурсів; погіршення добробуту населення (домогосподарств) та зростання рівня безробіття; посилення боргового тиску насамперед у державному секторі; підвищення тінізації економічної діяльності; високий рівень корупції та її укорінення в усіх сферах державного управління.

Через наявність багатьох проблем, що гальмують економічний розвиток держави та розвиток фіскальної функції, прагнення України побудувати відносини з ЄС у напрямку партнерства та співробітництва, а згодом повного членства в цій організації, зводиться нанівець.

Сьогодні перед українським суспільством стоїть нагальний виклик – необхідність подолання системних кризових явищ одночасно в політичній, економічній, соціальній та культурній сферах. Тому держава потребує виділення фіскальної функції на благо суспільства, пріоритетом якої постають визнані суспільством інтереси людини, реалізація її прав і свобод.

Основним призначенням держави є забезпечення фінансовими ресурсами тих потреб, які виникають у повсякденному житті. Рівень економічного розвитку, матеріальний добробут громадян, безпека населення і країни перебувають у повній залежності від фінансових можливостей держави, котрі визначаються величиною її бюджету. Кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, повинні постійно надходити до держави, адже без фінансової бази, вираженої в бюджетному фонді, без відповідного механізму його використання, держава не може функціонувати на належному рівні. Як фундаментальна складова для розвитку інших сфер життєдіяльності держави, фіскальна функція України стає одним із найважливіших напрямків діяльності держави, що безпосередньо впливає на стабілізацію та стабільність економічних процесів в Україні.

Сьогодні головними напрямками розвитку фіскальної функції є такі:

- мобілізація фінансових ресурсів у обсязі, необхідному для фінансування економічного розвитку держави;
- повнота та своєчасність надходжень фінансових ресурсів;
- ефективний розподіл та використання фінансових ресурсів;
- своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом.

Ефективність фіскальної функції визначається можливістю її швидкого та адекватного реагування на зміни в національній економіці та здатністю протидіяти численним загрозам.

Для реалізації фіскальної функції необхідно здійснювати безперервну роботу з моніторингу та удосконалення бюджетного та податкового законодавства, посилення регулюючої, стимулюючої та контролюючої функцій оподаткування, спрощення оподаткування, скорочення усіх видів пільг, зниження розмірів платежів у позабюджетні фонди; розробки та провадження однакової політики та дій державних органів, що за функціональним призначенням дбають про поповнення дохідної частини бюджету.

Мета і строки реалізації Концепції

Метою Концепції є визначення напрямів розвитку фіскальної функції в Україні. Реалізувати Концепцію передбачається шляхом виконання плану заходів до 2023 року.

Шляхи і способи розв'язання проблем

Підвищення ефективності фіскальної функції в Україні є можливим за умови посилення роботи у чотирьох пріоритетних напрямках розвитку держави:

1) гарантії успішної реалізації фіскальної політики. Державі доцільно створювати такі умови для суб'єктів підприємництва, які були б спеціальними стимулами до вчинення соціально спрямованих дій та предметом укладання угод для задоволення суспільних (або державних) потреб:

– фіскальні заходи заохочення (в першу чергу податкові) соціальної відповідальності підприємництва;

– створення клімату щодо пропаганди обґрунтованих соціально визнаних стандартів життя суспільства (місцевої громади, громадян), досягненню яких сприяють суб'єкти господарювання, застосування з боку публічної влади різноманітних форм заохочення підприємців: надання почесних звань, нагород та ін.;

– укладання адміністративно-правових договорів, як прийнято у цивілізованих країнах, повинно полягати в установленні стабільних та довгострокових адміністративно-правових відносин між органами публічного управління та суб'єктами підприємництва (їх об'єднаннями) з приводу вирішення важливих для суспільства (місцевої громади) і держави соціально-економічних проблем;

2) досягнення фіскальної стійкості, що включає такі чинники, як платоспроможність або здатність уряду фінансувати наявні або можливі майбутні зобов'язання; здатність уряду підтримувати економічне зростання протягом тривалого періоду; справедливість або здатність уряду забезпечувати чисту фінансову вигоду для майбутніх поколінь; стабільні податки або здатність уряду фінансувати майбутні зобов'язання без збільшення податкового навантаження;

3) запровадження короткострокових засобів та заходів, які спроможні максимально швидко удосконалити "підправити" фіскальну політику в країні (такі інструменти, насамперед, пов'язані з так званими "автоматичними стабілізаторами");

4) отримання середньо- та довгострокових ефектів від фіскальної функції, в основі якого лежить стабілізація податкового та митного законодавства; розробка та удосконалення реформи міжбюджетних відносин на основі більш чіткого розмежування витратних та податкових повноважень між державним та місцевими бюджетами; розробка та запровадження сталих економічних критеріїв для виділення пріоритетних бюджетних інвестицій; скорочення державних витрат та створення ефективної системи управління державним боргом; реформа структури видатків на розвиток таких галузей суспільного життя як освіта та наука (переважно прикладна), які вже в майбутньому зможуть помітно удосконалити фіскальну політику в країні; оптимізація (з можливим скороченням) переліку державних цільових програм та інше.

Очікувані результати

Реалізація Концепції дасть змогу забезпечити ефективний розвиток національної економіки та набути поступового руху у напрямі становлення України як сучасної європейської країни.

Обсяг фінансових та матеріально-технічних ресурсів

Фінансове забезпечення заходів, пов'язаних з реалізацією Концепції, буде здійснюватися за рахунок коштів, що передбачаються для міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, відповідальних за її виконання, у державному бюджеті на відповідний рік, а також коштів міжнародної фінансової і технічної допомоги та інших джерел, не заборонених законодавством.

**Основні форми і методи державного
регулювання економіки**

Кейнсіанство	Неолібералізм
<p>а) жорстка податкова політика, включаючи прогресивно зростаючі податкові ставки на доходи підприємців;</p> <p>б) збільшення бюджетних витрат на стимулювання виробництва, включаючи створення потужного державного сектора економіки, а також на соціальні й регіональні програми;</p> <p>в) збільшення бюджетного дефіциту в період економічного спаду для стимулювання попиту;</p> <p>г) стимулювання зростання реальних інвестицій, особливо у високоефективні й наукомісткі виробництва, і зменшення різних форм заощаджень, не пов'язаних з економічним зростанням;</p> <p>д) жорсткі адміністративні заходи, спрямовані на обмеження монополізму та регулювання ринку в інтересах більшості населення (різноманітні форми пільг, заборон, ліцензування, квотування, сертифікації тощо);</p> <p>ж) підтримка ефективного (національного) виробника</p>	<p>а) ліберальна податкова політика;</p> <p>б) скорочення і взагалі мінімізація бюджетних витрат на економіку (в т. ч. урізання до мінімуму різних дотацій, субсидій як у регіонах, так і в галузях економіки, включаючи сільське господарство тощо), а також на соціальні потреби (перехід освіти, охорони здоров'я, комунального господарства, дошкільних установ і навіть пенсійної системи на ринкові відносини і т. п.);</p> <p>в) неприпустимість в принципі бюджетного дефіциту;</p> <p>г) скасування будь-яких адміністративних обмежень, що заважають свободі конкуренції та підприємницькій діяльності;</p> <p>д) свобода пересування капіталу як усередині країни, так і між країнами;</p> <p>ж) повна лібералізація зовнішньоекономічної діяльності; ліквідація неефективних виробництв, у т. ч. через систему банкрутств</p>

**Акти впровадження
результатів дисертаційного дослідження**



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС у РІВНЕНСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Відінська, 12, м. Рівне, 33023 тел.(0362) 692-501, факс: (0362) 692-550
<http://rv.sfs.gov.ua/> E-mail: rv.official@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39394217

№ _____

На № _____ від _____

АКТ

про впровадження результатів наукових досліджень Є.В. Дуліби

Акт складено про те, що окремі висновки і положення дисертаційного дослідження Дуліби Євгенії Володимирівни на тему: «Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект», використовуються у процесі правозастосовчої роботи працівниками податкової міліції Головного управління ДФС у Рівненській області.

В.о. першого заступника начальника



Д. ГОЛОВІЙ

К
ГУ ДФС у РІВНЕНСЬКІЙ ОБЛАСТІ
8888/9/17-00-21-07 від 18.12.2018



Приватний вищий навчальний заклад
«Міжнародний економіко-гуманітарний
університет імені академіка
Степана Дем'янчука»

Адреса: Україна, 33027, м. Рівне,
вул. академіка Степана Дем'янчука, 4
тел./факс: (0362) 23-01-86
р/р 26002619988829 ПАТ Промінвестбанк
м. Рівне, МФО 300012, код ЗКПО
24171048



The Higher Educational Establishment
of private form of property
«International University of Economics
& Humanities named
after academician Stepan Demianchuk»

Address: Ukraine, 33028, Rivne
Academician Stepan Demianchuk street, 4
Tel/fax (+80362) 23-01-86
26002619988829 in Prominvestbank
Rivne, MFO 300012, kode 24171048

E-mail: mail@regi.rovno.ua

№ 041/203 від 29 листопада 20 18 р.
на № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Ректор ПВНЗ «Міжнародний економіко-
гуманітарний університет
ім. академіка Степана Дем'янчука»



проф. Дем'янчук А. С.

2018 р.

АКТ

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
кандидата юридичних наук, доцента Дуліби Євгенії Володимирівни
на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
в навчальний процес юридичного факультету
Міжнародного економіко-гуманітарного університету
імені академіка С. Дем'янчука**

Комісія у складі:

Голова – Матвійчук Андрій Васильович, доктор філософських наук,
доцент, декан юридичного факультету Міжнародного економіко-
гуманітарного університету імені академіка С. Дем'янчука;

Члени комісії – Мельник Олена Юріївна, кандидат юридичних наук,
доцент, завідувач кафедри теорії держави і права та філософії
юридичного факультету Міжнародного економіко-гуманітарного
університету імені академіка С. Дем'янчука;

Дума Володимир Васильович, кандидат юридичних
наук, доцент, заступник завідувача кафедри цивільно-правових

дисциплін юридичного факультету Міжнародного економіко-гуманітарного університету імені академіка С. Дем'янчука

склали цей акт про те, що результати дисертаційного дослідження кандидата юридичних наук, доцента Дуліби Євгенії Володимирівни на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук знайшли своє відображення у навчальному процесі юридичного факультету Міжнародного економіко-гуманітарного університету імені академіка С. Дем'янчука, при вивченні курсу «Фінансове право» та курсу «Податкове право», де в якості джерел наукової літератури рекомендовано такі наукові публікації Дуліби Є. В.:

1. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania polityki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzenie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.
2. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2017. № 4(4). С.25–29.
3. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2017, Вип..5, том 2. С.12–15.
4. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.
5. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С.89–92.
6. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109–112.
7. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2, part 2. С. 83–87.
8. Duliba Ye., Plkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2017. Vol. 3 Num. 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing". Р. 146–150 (Авторських 50%).
9. Дуліба Є.В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 1(6). С.35-40.
10. Курило В. І., Дуліба Є. В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 1(6). С.41–46. (Авторських 50%).
11. Дуліба Є.В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 1. Том 29 (68). С.53-57.
12. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2018. №2. С.43–48.
13. Дуліба Є. В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164-168.
14. Дуліба Є. В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненню подвійного оподаткування. *«Вчені записки*

Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки». 2018. № 2. Том 29 (68). С. 67–72.

15. Дуліба Є. В., Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки». 2018. № 3 4(9). С. 18–23.*

16. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» серія: «Юридичні науки». 2018. № 3(8). С.13–18.*

17. Дуліба Є.В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал. 2018. № 3. С.145–149.*

18. Дуліба Є.В. Протидія тінізації економіки та підвищення ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство. 2018. № 3. С.237–242.*

19. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової функції в Україні. *Науково-юридичний журнал «Правові новели». 2018. № 4. С. 161–167.*

20. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică. 2018. № 1–1 (29). С.59–62.*

21. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights. 2018. Issue 1.(7). С. 45–50.*

22. Дуліба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata». 2018. № 3/2 (315). С. 40–43*

23. Дуліба Є.В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фіскальної функції держави. *“Evropský politický a právní diskurz”. 2018. № 3. С.68–74.*

Голова комісії
доц., д.філос.н.



/ Матвійчук А. В. /

Члени комісії
доц., к.ю.н.

/ Дума В. В. /

доц., к. ю.н.

/ Мельник О. М. /

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Директор навчально-наукового інституту
права Національного університету водного
господарства та природокористування,
кандидат юридичних наук, професор,
В.І. Цимбалюк

« 2018 р.

Акт впровадження

результатів дисертаційного дослідження

Дуліби Євгенії Володимирівни

на тему «Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект»
поданої на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі
спеціальності

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне
право

Комісія у складі: завідувача кафедри спеціальних юридичних дисциплін, доктора юридичних наук, професора Кафарського В. І., кандидата юридичних наук, професора Іщенка О. М., кандидата юридичних наук, доцента Міщук І.В. склали цей акт про те, що наукові розробки дисертаційного дослідження Дуліби Євгенії Володимирівни на тему «Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект» використовуються в навчальному процесі під час розроблення та викладання навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», при підготовці підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, навчально-методичних матеріалів.

Результати наукового дослідження знайшли своє відображення в навчально-методичних матеріалах, де в якості джерел рекомендовано такі наукові публікації Є.В.Дуліби:

1. 1. Furmanchuk E. Istota i podstawowe zadania polityki fiskalnej na Ukrainie. *Scientific issue „Nauka, oświeta, prawo, zarządzenie”*. Łódź. 2015. № 2 (10). С. 207–215.

2. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз функції фінансів у системі державної фіскальної політики. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2017. № 4(4). С.25–29.
3. Дуліба Є. В. Зупинення операцій з бюджетними коштами як інструмент адміністративно-правового впливу держави на порушників бюджетного законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія «Юридичні науки». 2017, Вип..5, том 2. С.12–15.
4. Дуліба Є. В. Лобіювання у сфері податків: питання теорії та практики. *Право і суспільство*. 2017. № 6. С. 149–155.
5. Дуліба Є. В. Про основні засади податково-забезпечувальної діяльності суб'єктів підприємництва як інституційної умови реалізації податкової функції в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6. Т. 3. С.89–92.
6. Дуліба Є.В. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів і витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109–112.
7. Duliba Ye. Development of state's fiscal function in the context of globalization. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. Issue 2, part 2. С. 83–87.
8. Duliba Ye., Ilkiv O. Relevant problems of Ukraine's integration into global economy. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2017. Vol. 3 Num. 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing". Р. 146–150 (Авторських 50%).
9. Дуліба Є.В. Зарубіжний досвід реалізації фіскальної функції: питання імплементації у вітчизняне законодавство. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.35–40.
10. Курило В.І., Дуліба Є.В. Про окремі напрями підвищення ефективності фіскальної функції держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 1(6). С.41–46. (Авторських 50%).
11. Дуліба Є.В. Особливості реалізації податкової функції в діяльності органів, що здійснюють контроль за податковим законодавством. *«Вчені записки*

Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки. 2018. № 1. Том 29 (68). С.53-57.

12. Дуліба Є. В. Сучасні тенденції розвитку суспільних відносин та завдання у галузі оподаткування України. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. Серія: "Юридичні науки". 2018. №2. С.43–48.

13. Дуліба Є.В. Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 2. С. 164-168.

14. Дуліба Є.В. Практичне застосування деяких податкових норм щодо визначення резидентства фізичних осіб при уникненню подвійного оподаткування. *«Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Юридичні науки»*. 2018. № 2. Том 29 (68). С. 67–72.

15. Дуліба Є.В, Особливості формування та реалізації фіскальної політики держави. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Юридичні науки». 2018. № 3 4(9). С. 18–23.

16. Дуліба Є.В. Сутність та особливості застосування податкових норм як специфічної форми реалізації податкового права. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука» серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 3(8). С.13–18.

17. Дуліба Є.В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 3. С.145–149.

18. Дуліба Є.В. Протидія тінізації економіки та підвищення ефективності фіскальної функції. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С.237–242.

19. Дуліба Є. В. Про окремі інституційні умови реалізації податкової функції в Україні. *Науково-юридичний журнал «Правові новели»*. 2018. № 4. С. 161–167.

20. Дуліба Є.В. Фіскальна функція держави: окремі методи та форми здійснення. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 1–1 (29). С.59–62.

21. Дуліба Є. В. Окремі питання нормотворчої діяльності органів державної виконавчої влади у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2018. Issue 1.(7). С. 45–50.

22. Дуліба Е. В. Теоретико-правовые основы исследования фискальной функции государства: доктринальные аспекты. *Международный научно-практический правовой журнал «Legea si Viata»*. 2018. № 3/2 (315). С. 40–43

23. Дуліба Є.В. Фіскальна політика України в контексті реалізації фискальної функції держави. *“Evropský politický a právní diskurz”*. 2018. № 3. С.68–74.

Члени комісії:

Завідувач кафедри спеціальних юридичних дисциплін, доктор юридичних наук, професор



В.І. Кафарський

Кандидат юридичних наук, професор кафедри спеціальних юридичних дисциплін



О.М. Іщенко

Кандидат юридичних наук, доцент кафедри спеціальних юридичних дисциплін



І.В. Міщук



НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ



ЮРИДИЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

03040, м. Київ, вул. Васильківська, 17, навчальний корпус № 6, тел./факс: (044) 259-97-25;
E-mail: dekanat_pravo@ukr.net

від 27.01.19р. № 34

АКТ
впровадження результатів дисертаційного дослідження
Дуліби Євгенії Володимирівни
на тему «Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий
аспект»

Окремі положення дисертації Дуліби Євгенії Володимирівни на тему «Фіскальна функція держави: адміністративно-правовий аспект» використовувалася у науковій діяльності при виконанні науково-дослідної роботи при проведенні науково-дослідної роботи «Механізм державної влади в правовій державі» (номер державної реєстрації 0115U006024) кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства Національного університету біоресурсів і природокористування України.

Заступник декана юридичного факультету
з наукової роботи
доктор юридичних наук, професор

В.В. Ладиченко