

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

ФОРОСТЯНКО ДМИТРО ВАЛЕРІЙОВИЧ



УДК 336.1.07

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

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків – 2018

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано у Науково-дослідному інституті державного будівництва та місцевого самоврядування, Національна академія правових наук України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
СЕРЬОГІН Віталій Олександрович,
Харківський національний університет
імені В.Н. Каразіна, професор кафедри
конституційного і муніципального права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ПРОЦЮК Ігор Валерійович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого, декан
заочного факультету № 2

кандидат юридичних наук, доцент
КАЛЄНІЧЕНКО Лідія Іванівна,
Харківський національний університет
внутрішніх справ, доцент кафедри теорії
та історії держави і права.

Захист відбудеться «30» листопада 2018 року о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 64.051.31 у Харківському національному університеті імені В.Н. Каразіна за адресою: 61022, м. Харків, майдан Свободи, 6, аудиторія 431

З дисертацією можна ознайомитись у Центральній науковій бібліотеці Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна за адресою: 61022, м. Харків, майдан Свободи, 6

Автореферат розісланий «30» жовтня 2018 р.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**



О. С. Передерій

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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

Поставлена у дисертації проблематика частково розкрита у сучасній вітчизняній літературі, присвяченій поняттю і системі функцій держави, сутності економічної функції держави, державно-правового регулювання економічних відносин, закономірностей розвитку і взаємодії держави та економіки. Цінними джерелами є праці відомих учених – юристів та економістів: С.С. Алексєєва, Г.В. Атаманчука, В.С. Афанасьєва, С.Н. Братуся, А.Б. Венгерова, Н.В. Вітрука, В.М. Горшеньова, О.О. Кутафіна, В.В. Лазарева, В.С. Нерсисянца, О.В. Петришина, А.С. Піголкіна, О.Ф. Скакун, В.А. Туманова, А.Ф. Шебанова, І.С. Яценко та ін. Проте, як засвідчує аналіз наявної літератури, дослідження фіскальних органів як складової державного апарату, ролі цих органів у регулюванні нових економічних відносин, пов'язаних із формуванням ринкової системи, вивчені ще недостатньо. Окремі аспекти даної проблеми, отримавши певне висвітлення у роботах зазначених авторів, потребують подальшого поглибленого дослідження.

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

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

Для досягнення цієї мети були поставлені такі *завдання*:

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

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

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

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складає філософський діалектико-матеріалістичний підхід, що передбачає розгляд фіскальної функції та фіскальних органів держави як об'єктивної соціальної реальності, що сформувалася і постійно еволюціонує під впливом внутрішніх і зовнішніх протиріч разом із розвитком людської цивілізації. Робота проведена із застосуванням широкого спектру загальнотеоретичних і спеціально-наукових методів пізнання. Зокрема, історико-правовий метод використовувався для з'ясування генези держав за джерельною базою їх існування та відповідних їм фіскальних органів (підрозділ 1.2). Системно-структурний метод дозволив визначити внутрішню будову фіскальних органів, а також їх місце в державному апараті сучасної держави (підрозділи 1.1, 2.1-2.3). Структурно-функціональний метод дозволив розкрити систему функцій фіскальних органів, її взаємозв'язок з функціями держави (підрозділ 1.3), а також сучасну систему органів, що беруть участь у здійсненні фіскальної функції у тих чи інших державах світу (підрозділи 2.1-2.3). Діяльнісний підхід дав змогу осмислити особливості роботи фіскальних органів, виокремити змістові елементи та проблемні аспекти цієї роботи (підрозділи 2.1-2.3).

Метод класифікації дозволив здійснити групування держав за джерельною базою їх існування (підрозділ 1.2), фіскальних органів за організаційно-правовими принципами їх побудови (підрозділ 1.1), функцій фіскальних органів (підрозділ 1.3). Формально-юридичний метод використовувався для формулювання авторських дефініцій понять за темою дослідження (підрозділи 1.1-1.3). Компаративістський метод використовувався для порівняння правового статусу та організації роботи фіскальних органів України із зарубіжними аналогами (підрозділи 2.1-2.3). Методи теоретико-правового прогнозування і моделювання використовувалися для висунення та обґрунтування інституційних реформ, а також пропозицій щодо внесення змін і доповнень до чинного фіскального законодавства (підрозділи 2.1-2.3, висновки).

Нормативною базою дослідження є нормативно-правові акти національного та зарубіжного фіскального законодавства. Емпіричною базою дослідження стали звіти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а також Азійського банку розвитку про стан фіскальних систем різних держав світу, матеріали практики Державної фіскальної служби України та її територіальних органів, фіскальних органів провідних зарубіжних країн (Великої Британії, Канади, Росії, США, Франції, ФРН, Японії та ін.), статистичні та соціологічні дані з питань, пов'язаних з діяльністю фіскальних органів сучасних держав.

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

уперше:

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

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

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

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

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

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

удосконалено:

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

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

- теоретична характеристика принципів організації та діяльності фіскальних органів; доведено, що їх організаційна структура може ґрунтуватися на принципах: а) спеціалізації (за типом фіскальних виплат); б) функціональному (за напрямками діяльності); в) сегментації (за групами платників);

набули подальшого розвитку:

- доктринальне бачення новітніх тенденцій розвитку фіскальних органів; доведено, що з кінця ХХ ст. дедалі більшого поширення набуває

консолідація податкової й митної служби в рамках єдиної служби (комітету) державних доходів (Бразилія, Велика Британія, Індія, Казахстан, Мексика, Південно-Африканська Республіка, Україна та ін.);

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

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

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

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

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

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

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

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовується актуальність теми дослідження, визначаються ступінь її наукової розробленості, мета і задачі роботи, її методологічна основа, предмет і об'єкт дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами і планами, практичне значення отриманих результатів та їх апробація, основні положення, що виносяться на захист.

Розділ 1 «Фіскальні органи держави: загальнотеоретична та історико-правова характеристика» складається з трьох підрозділів.

У **підрозділі 1.1. «Фіскальні органи як органи державної влади: поняття, ознаки, види»** робиться спроба всебічно розглянути юридичну природу цих органів, розкрити їх особливості та видове розмаїття.

Наголошено, що фіскальні органи є однією з підсистем державного механізму, що виокремлюється за функціональною ознакою. Підкреслюється необхідність розрізняти поняття «фіскальні органи» та «органи, що виконують фіскальну функцію». Власне фіскальними варто називати тільки органи спеціальної компетенції і тільки ті, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів) є прерогативною функцією, тобто податкові й митні органи, а також (за наявності у них відповідних повноважень) казначейства і державні позабюджетні фонди.

Поряд із загальними ознаками органів держави (як-то владність, законність (легальність), легітимність, функціональність, юридична документальність, інструментальність, персональна і організаційно-функціональна структурованість, матеріальна забезпеченість) фіскальним органам притаманні деякі специфічні ознаки. Зокрема, їх прерогативною функцією є фіскальна (акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів), а їхня компетенція

кореспондує функціям управління державними фінансами (фінансове планування, фінансове регулювання та фінансовий контроль).

Фіскальні органи, будучи структурно і функціонально самостійними, разом із тим утворюють єдину підсистему органів державної влади. Вони можуть мати власні ЗМІ, навчальні й наукові заклади, експертні установи та інші організації, котрі, не будучи елементами державного апарату, є важливою складовою механізму держави, і в міру своїх прав та обов'язків сприяють належному здійсненню фіскальної функції держави.

За способом утворення фіскальні органи є призначуваними: залежно від конкретного виду, вони формуються главою держави, урядом, міністерством фінансів, керівниками центральних чи місцевих органів виконавчої влади. За способом прийняття рішень ці органи здебільшого є єдиноначальними (наприклад, міністерство фінансів, митна служба чи податкові адміністрації), хоча новітня світова практика державного будівництва знає й приклади колегіальних фіскальних органів (особливо, коли йдеться про так звані незалежні органи фінансового контролю). За юридичним джерелом легітимності фіскальні органи поділяються на встановлені конституцією, законами чи підзаконними актами.

Більшість фіскальних органів належить до виконавчої гілки влади, адже здійснює виконавчу і розпорядчу діяльність. Втім з другої половини ХХ ст. дедалі частіше зустрічаються так звані незалежні фіскальні органи, котрі, виконуючи функцію фіскального контролю, не належать до жодної з гілок влади, у т.ч. не підпорядковані уряду. Водночас серед тих, що належать до виконавчої гілки вирізняються фіскальні правоохоронні органи – податкова поліція, служба фінансових розслідувань тощо.

У підрозділі 1.2 «Еволюція фіскальних органів» з історико-правових позицій робиться спроба з'ясувати становлення і розвиток фіскальних органів держави на окремих етапах розвитку суспільства, розкриваються особливості правового статусу фіскальних органів у діалектичному взаємозв'язку зі зміною джерельної бази держави.

Історичний розвиток фіскальних органів в епоху рабовласництва досліджено на прикладі Стародавнього Єгипту та античних держав. Відзначено, що на етапі стародавнього, рабовласницького суспільства (IV тис. до н.е. – V ст. н.е.) держава була загарбницькою (флібустьєрською), оскільки головним джерелом її збагачення були загарбницькі війни і набіги на чужі території. У цей період з'являються податки та інші фіскальні платежі, починають складатися організаційно-правові механізми їх стягнення. Втім це не призвело до появи спеціалізованих фіскальних органів: стягненням податків як правило займалися чиновники, для яких це було лише однією з багатьох функцій, або відкупники.

У Середні віки (V ст. н.е. – XVII-XVIII ст. н.е.), коли на зміну рабовласництву прийшли феодальні відносини, флібустьєрська держава поступово поступається місцем державі доменально-податній. Пріоритетне

значення набувають домени та регалії. Натомість простий люд обкладався даниною – обов'язком сплачувати правителю в натуральній чи грошовій формі, на кшталт того, що накладався на переможених у війні. При цьому необхідність постійного ведення воєн породжувала суттєві зміни в структурі державного апарату, в т.ч. спонукала правителів до створення спеціалізованих фіскальних органів.

Вихідним моментом виникнення фіскального апарату став процес спеціалізації апарату управління в цілому. Першим загальнодержавним спеціалізованим фіскальним органом можна вважати французьку Рахункову палату, юридично оформлену статутом 1320 р., яка здійснювала перевірку відомостей про надходження до казни на відповідність із заявленими в рахунках сумами, а також контроль за доменом. Водночас починає складатися штат фінансових чиновників: з'являються комісари (контролери) фінансів та їхні помічники (єлю), які наприкінці XIV ст. отримують статус державних радників, а їх компетенція звужується до збирання надзвичайних податків.

В епоху абсолютизму на чолі управління фінансами стає король як необмежений монарх, який за власним розсудом встановлював податки і здійснював видатки. Центр тягіння в управлінні в цей період переноситься до двору, точніше – до безпосереднього оточення короля. Наприклад, в абсолютистській Франції поточне управління фінансами перебувало в руках Королівської Ради з фінансів та суперінтенданта фінансів.

Відзначається, що саме фіскальними проблемами значною мірою була зумовлена руйнація «старого порядку». Так, французький король Людовік XVI був змушений скликати у 1789 р. (вперше за 150 років) Генеральні штати, аби провести реформи у податковій сфері та вирішити проблему бюджетного дефіциту. У підсумку все завершилося Великою французькою революцією, що спричинила переворот як в організації державної влади, так і в її відносинах із населенням, у т.ч. і в фіскальній сфері. На зміну доменально-податній державі прийшла фіскальна, головною ознакою якої є, передусім, поява бюджету (в Англії – в останній третині XVII ст., у Франції – наприкінці XVIII ст.), основним джерелом надходжень до якого стають обов'язкові й регулярні грошові платежі від фізичних осіб та організацій.

Зростання ролі фіскальної функції серед внутрішніх функцій держави, ускладнення податкової й митної систем, що відбувалися на тлі перебудови державного апарату за принципом поділу влади та формування системи міністерств, призвели до виокремлення з-поміж органів виконавчої влади спеціалізованих органів, що почали фахово здійснювати податкове й митне адміністрування. Збір податків остаточно перейшов від відкупників до чиновників. У Великій Британії та її колоніях спеціалізовані фіскальні органи були запроваджені у 60-х роках XVII ст., у Франції – на початку XVIII ст., а в США – у 60-х роках

XIX ст. Усе це дає підстави стверджувати, що в Новий час держави вступили в етап професіоналізму, коли відбулося завершення інституційного виокремлення фіскальних органів.

У Новітній час (XX–XXI ст.), в умовах капіталістичного і посткапіталістичного (інформаційного) суспільства фінансові системи загалом, а відтак і системи фіскальних органів, вийшли на якісно новий рівень розвитку, який умовно можна назвати етапом фіскального глобалізму. Якщо взяти до уваги, що всі сучасні держави існують за рахунок фіскальних платежів, а також внутрішніх і зовнішніх кредитів (позик), то й називати їх слід *фіскально-кредитними*. В аспекті теми нашого дослідження, на етапі фіскального глобалізму відбувається інтернаціоналізація, соціалізація та комп'ютеризація фіскальних органів.

У *підрозділі 1.3 «Правовий статус фіскальних органів, його види та елементи»* розкрито структуру і зміст правового статусу названих органів, акцентовано увагу на сучасних тенденціях розвитку їх компетенції.

Підтримуючи «блочний» підхід до розуміння структури правового статусу органів державної влади (Д.М. Бахрах, О.О. Бригінець, Г.Г. Забарний, Р.А. Калужний, Д. Г. Мулявка, О. Д. Олійник В.К. Шкарупа, Ю.Я. Якимов), запропоновано до структури правового статусу фіскальних органів відносити: 1) цільовий блок, представлений метою, завданнями, функціями і принципами діяльності фіскальних органів; 2) структурно-організаційний блок, який включає структуру, лінійну та функціональну підпорядкованість фіскальних органів та їх підрозділів; 3) компетенційний блок, який включає предмети відання і повноваження фіскальних органів у сфері здійснення контролю за додержанням податкового і митного законодавства, а також реалізації оперативного-розшукової, кримінально-процесуальної та охоронної функції; 4) відповідальнісний блок, який включає всі види юридичної відповідальності посадових і службових осіб фіскальних органів.

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

Функції фіскальних органів є похідними від їхніх цілей і завдань, вони характеризують основні напрямки діяльності даних органів і демонструють залежність (кореляцію) їх компетенції від поставлених цілей і завдань. До функцій фіскальних органів віднесено: 1) адміністративну (управлінську) – адміністрування сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету; 2) контрольно-наглядову – здійснення податкового і митного контролю,

нагляд за дотриманням законодавства у даній сфері; 3) правоохоронну – протидія правопорушенням щодо сплати обов'язкових платежів до державного бюджету; 4) інформаційну – інформування платників податків та інших обов'язкових платежів до бюджету про стан законодавства, надання консультацій і роз'яснень щодо порядку його реалізації, ведення статистики у даній сфері тощо; 5) здійснення міжнародного співробітництва у фіскальній сфері. Натомість повноваження фіскальних органів зведені у такі групи: 1) повноваження, пов'язані з отриманням і наданням податкової й митної інформації; 2) повноваження, пов'язані з проведенням контрольних дій; 3) повноваження, пов'язані з організаційним забезпеченням; 4) повноваження, пов'язані із застосуванням санкцій за порушення податкового та митного законодавства; 5) повноваження, пов'язані зі зверненням до суду для отримання дозволу на проведення окремих дій.

Відзначається, що з кінця XX ст. простежується стійка тенденція до розширення функцій і компетенцій фіскальних органів. Так, згідно з даними останнього (2017 р.) звіту ОЕСР про стан податкових органів у 55 державах світу найбільш поширеними функціями, що додатково надаються цим органам, є такі: адміністрування митних зборів; оцінка майна; адміністрування лотерей та азартних ігор; виплата державних допомог за різними соціальними програмами, інтегрованими до елементів фіскальної системи; стягнення аліментів та виплата соціальної допомоги на дітей; адміністрування пенсійних виплат; облік (ведення реєстру) населення тощо.

Встановлено, що структурно-організаційний блок правового статусу фіскальних органів у різних країнах суттєво різняться. В усіх сучасних державах фіскальні органи існують або в межах загальної системи міністерства фінансів, підпорядкованої уряду, або ж їх виокремлено в автономну підсистему. У документах ОЕСР за особливостями побудови організаційної структури податкові інституційні механізми зазвичай класифікуються на чотири основні групи: 1) єдина дирекція або інший підрозділ міністерства фінансів або його аналога; 2) декілька дирекцій або інших підрозділів у межах міністерства фінансів або його аналога; 3) єдиний напіваавтономний орган, в якому функції податкового адміністрування й підтримки покладаються на комісара чи генерального директора, підзвітного перед міністром; 4) єдиний напіваавтономний орган з бюро/правлінням, де функції податкового адміністрування і підтримки покладаються на комісара чи генерального директора, підпорядкованого наглядовому органу (управлінському бюро, правлінню), до якого входять зовнішні члени. Організаційна модель, що використовується в Україні, а саме єдиний напіваавтономний орган, в якому функції податкового адміністрування й підтримки покладаються на керівника, підзвітного перед міністром фінансів, є найбільш поширеною в сучасному світі; за даними ОЕСР, її використовують 44% держав.

Розділ 2 «Фіскальні органи в державному апараті зарубіжних

країн: порівняльно-правовий аспект» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 2.1. «Фіскальні органи держав – членів Співдружності Незалежних Держав» висвітлено правовий статус та організацію роботи фіскальних органів колишніх радянських республік, котрі перебувають на стадії суспільно-політичного та соціально-економічного транзиту.

Статус фіскальних органів держав-членів СНД досліджено на прикладі Білорусі, Вірменії, Казахстану, Киргизстану і Росії. Відзначено, що держави-члени СНД перебувають на стадії активного пошуку оптимальної інституційно-функціональної, організаційно-управлінської та предметно-територіальної організації фіскальних органів. Як наслідок, фіскальні органи цих держав протягом усіх років після розпаду СРСР і проголошення їх незалежності перебувають у стані реформування.

Наголошується, що фіскальні органи держав-членів СНД є багатофункціональними органами виконавчої влади; крім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій. За формою здійснення та змістом діяльність цих органів поділяється на такі види: 1) нормативно-регулююча; 2) контрольно-наглядова; 3) юрисдикційна; 4) правоохоронна; 5) реєстраційно-дозвільна; 6) інформаційно-консультаційна; 7) представницька; 8) облікова. Підкреслюється, що для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів піддакцизних товарів; управління і контроль у сфері ігрового бізнесу тощо.

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

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

єдності фіскальної політики держави.

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

У підрозділ 2.2. «Фіскальні органи держав – членів Європейського Союзу» досліджено правовий статус та організацію роботи фіскальних органів тих держав, чий досвід є найбільш корисним для України з урахуванням її євроінтеграційних прагнень.

Статус фіскальних органів держав-членів Європейського Союзу (далі – ЄС) досліджено на прикладі Італії, Польщі, Франції та ФРН. Відзначається, що податкова політика більшості країн ЄС орієнтована на використання стимулюючих або стримуючих методик і передбачає два види внутрішньої організації територіальних податкових органів: функціональний і за типами податків.

Підкреслюється високий рівень нормативної регламентації всіх сторін правового статусу фіскальних органів у досліджуваних країнах, а також підпорядкування їх діяльності принципам верховенства права, транспарентності та поваги до прав і свобод людини і громадянина. При цьому територіальні податкові органи країн ЄС повинні дотримуватися двох правил: планувати і здійснювати свою діяльність в інтересах держави та наповнюваності бюджетів, і водночас поважати право платника податків на невтручання в його приватне життя.

Констатовано, що діяльність фіскальних органів у державах ЄС регламентується окремим нормативно-правовим актом (кодексом чи законом), який визначає їх організацію, компетенцію та порядок діяльності. Компетенція податкових органів поряд із нормами фінансового права регулюється нормами й інших галузей права (адміністративного, цивільного права), адже крім фіскальних повноважень, до їх компетенції належить управління рухомим і нерухомим державним майном, реєстрація актів цивільного стану, проведення перепису населення країни тощо.

Відзначається поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків. Замість примусу, спрямованого на дотримання податкового законодавства під загрозою фінансових санкцій, активно використовується заохочення у вигляді спрощення податкових процедур та надання необхідних для платника податків послуг (роз'яснення податкового законодавства, навчання правильній роботі з податковими документами тощо).

Податкові органи в усіх досліджуваних країнах є структурними

підрозділами фінансових органів. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція). При цьому у Франції зазначені підрозділи функціонують у складі податкових органів, а в Італії вони є структурними підрозділами Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входять до складу збройних сил країни.

У підрозділі 2.3. «Фіскальні органи США і Канади» розкрито досліджено правовий статус та організацію роботи фіскальних органів двох найбільш розвинених держав Північної Америки, чий досвід може бути корисним для України.

Констатовано, що фіскальна функція як у США, так і в Канаді, є розщепленою: фіскальні органи представлені системою служб чи агентств у рамках кількох міністерств (так звані «multipledirectorates»). Так, у США адмініструванням податків займається Служба внутрішніх доходів як підрозділ Міністерства фінансів, а справляння митних зборів і митний контроль здійснює Митно-прикордонна служба як підрозділ Міністерства національної безпеки. Натомість у Канаді органом податкового адміністрування є Канадське агентство доходів, підпорядковане Міністерству фінансів, а справляння митних зборів і митний контроль здійснює Агентство прикордонних служб.

Для США і Канади характерним є, з одного боку, покладення на податкові органи тільки тих функцій, котрі безпосередньо пов'язані з оподаткуванням, а з іншого – «розчленення» митної функції серед багатьох інших функцій, що виходять далеко за межі митної справи (забезпечення національної безпеки, недоторканності державного кордону, контроль за експортом тощо). В організаційно-правовому плані це призводить до того, що податкові органи зберігають свою інституційно-функціональну самобутність, тоді як митні – її втрачають. У підсумку фіскальна функція держави виявляється не тільки «розщепленою», але й частково (в частині митної функції) знівельованою.

На початку 2000-х років організаційну структуру податкових органів у США було реформовано за принципом виокремлення сегментів платників податків. У структурі податкових служб виокремилися підрозділи, що виконують стандартний набір оперативних функцій щодо окремих груп платників податків (фізичні особи, дрібний бізнес, найбільш крупні платники податків тощо), що дозволяє враховувати їх специфіку, виробляти диференційовані й стандартизовані процедури обліку, реєстрації платників податків, проведення податкових перевірок і т.д.

У Канаді адміністрування податків продовжує здійснюватися за функціональним принципом. При цьому серед функцій податкового адміністрування вирізняються так звані нормативні функції, які зазвичай існують на загальнонаціональному рівні, й оперативні функції, до яких належать функції, безпосередньо пов'язані з податковим процесом.

Нормативні функції полягають в інтерпретації та визначенні порядку застосування податкового законодавства й підзаконних нормативних актів. Вони здійснюються в рамках діяльності, пов'язаної із застосуванням у податковій сфері та забезпечують виконання оперативних функцій, шляхом розробки й запровадження необхідних методів і адміністративних процедур, які мають гарантувати максимізацію податкових надходжень при мінімальних витратах. Оперативні функції пов'язані безпосередньо зі справлянням податків. Вони сприяють встановленню тісної взаємодії між податковими органами і платниками податків, від них залежить добровільне виконання платниками своїх обов'язків щодо сплати податків. Дані функції включають у себе облік і реєстрацію платників податків, поточний податковий контроль і податкові перевірки. У межах даного підходу робота податкових служб стає більш стандартизованою, зростає ефективність контрольних заходів.

Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень у США і Канаді займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція) у складі податкових органів. У США – це Слідче управління при Службі внутрішніх доходів, у Канаді – Управління розслідувань при Канадському агентстві доходів. При цьому вони в оперативному плані взаємодіють із загальною кримінальною поліцією.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає у з'ясуванні юридичної природи фіскальних органів та основних закономірностей їх розвитку в межах державного апарату. Головні науково-теоретичні, методологічні та практичні результати дослідження викладені у наступних висновках:

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

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

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

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

5. З метою поліпшення категоріального апарату фіскальними доцільно називати тільки ті виконавчі органи спеціальної компетенції, для яких акумулювання державних доходів шляхом забезпечення стягнення обов'язкових платежів (податків, зборів, мит, штрафів) є прерогативною функцією. Серед фіскальних органів слід розрізняти два основні види: податкові та митні органи. У деяких країнах до фіскальних можуть належати органи казначейства, державні позабюджетні фонди, незалежні органи фінансового контролю тощо.

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

7. Фіскальні органи як суб'єкти права мають певні ознаки: а) зовнішня відособленість (фіскальні органи функціонують як структурні підрозділи державної фіскальної служби, виконуючи специфічні завдання, що покладаються на неї чинним законодавством); б) персоніфікація – виступають у відносинах ззовні як єдина особа – персона (персоніфікація фіскальних

органів проявляється у тому, що посадові та службові особи цих органів виступають як суб'єкти правовідносин не від свого імені, а від імені держави); в) здатність виробляти та здійснювати персоніфіковану волю (відповідно до чинного законодавства фіскальні органи у межах своєї компетенції реалізують єдину державну фіскальну політику, здійснюють контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, забезпечують законність і правопорядок у сфері податкових і митних правовідносин, а також виконують оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції). Фіскальні органи поєднують в собі загальний правовий статус державних органів виконавчої влади і спеціальний правовий статус власне органів, що здійснюють фіскальну функцію держави.

8. Елементи правового статусу фіскальних органів розподіляються у чотири блоки: 1) цільовий – мета, завдання, функції і принципи діяльності; 2) структурно-організаційний – структура, лінійна та функціональна підпорядкованість; 3) компетенційний – предметна і територіальна підвідомчість, а також повноваження; 4) відповідальнісний – галузева юридична відповідальність посадових та службових осіб.

9. У державному апараті сучасних держав фіскальні органи як органи виконавчої влади спеціальної компетенції можуть функціонувати у вигляді: а) єдиного напіваавтономного органу (unifiedsemi-autonomousbody) (Австралія, Данія, Ісландія, Іспанія, Норвегія, Південна Корея, Угорщина, Чилі, Японія); б) єдиного напіваавтономного органу, підзвітного перед радою управляючих/спостережною радою (unifiedsemi-autonomousbodywithboard) (Аргентина, Великобританія, Канада, Мексика, США); в) єдиного фіскального підрозділу (служби) в межах національного міністерства фінансів (singledirectorate) (Австрія, Франція, Швейцарія); г) системи служб або агентств у межах одного чи кількох міністерств (multiplatedirectorates) (Бельгія, Греція, Португалія, ФРН). У переважній більшості сучасних держав статус і порядок діяльності фіскальних органів визначається окремим законодавчим актом (кодексом та/або законом) і деталізується низкою підзаконних нормативно-правових актів.

10. Фіскальні органи сучасних держав, як правило, є багатофункціональними органами виконавчої влади; крім прерогативної – фіскальної – вони виконують низку інших функцій. За змістом і формою здійснення їх можна класифікувати на вісім видів: а) нормативно-регулююча; б) контрольно-наглядова; в) юрисдикційна; г) правоохоронна; д) реєстраційно-дозвільна; е) інформаційно-консультаційна; є) представницька; ж) облікова.

11. Для держав-членів СНД характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за

виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів (зокрема, алкогольних і тютюнових виробів); управління і контроль у сфері ігорного бізнесу тощо. Натомість у розвинених державах західної (плюралістичної) демократії розпорошеність функцій притаманна тільки митним органам, тоді як податкові органи зосереджені на виконанні функцій, жорстко пов'язаних з оподаткуванням.

12. На сьогодні у переважній більшості держав світу фіскальна функція розподілена між податковою і митною службами. Проте з кінця ХХ ст. дедалі більшого поширення набуває їх консолідація у рамках єдиної служби (комітету) державних доходів. До держав, де фіскальні органи є консолідованими, належать окремі держави Європи (Велика Британія, Вірменія, Естонія, Казахстан, Латвія, Україна), Латинської Америки (Аргентина, Бразилія, Колумбія, Мексика), Азії (Індія) та Африки (Кенія, ПАР). Серед держав, де фіскальна функція є розщепленою, оподаткуванням займаються відповідні міністерства, комітети, дирекції, інспекції або служби, натомість митну політику здійснюють державні митні комітети або митні служби. При цьому система фіскальних органів завжди є жорстко централізованою; навіть у федераціях ця система, як правило, є єдиною, загальнонаціональною, що впливає з важливості забезпечення єдності фіскальної політики держави.

13. Організаційна структура фіскальних органів може ґрунтуватися на таких принципах: а) спеціалізації (за типом фіскальних виплат); б) функціональному (за напрямками діяльності); в) сегментації (за групами платників). Протягом кількох століть організаційна структура податкових органів будувалася за видами податків, що справлялися, однак у ХХ ст. відбувався поступовий перехід адміністрування податків за функціональним принципом, а новелою ХХІ ст. стало реформування організаційної структури податкових органів провідних держав світу (зокрема, Франції та США) за принципом виокремлення сегментів платників податків.

14. Попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень у більшості держав світу займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція). Зазначені підрозділи функціонують або у складі самих фіскальних органів, або є самостійними структурними підрозділами Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входять до складу збройних сил країни. При цьому в оперативному плані вони тісно взаємодіють із загальною кримінальною поліцією, а за необхідності – й з органами державної безпеки.

15. Для фіскальних органів переважної більшості розвинених держав світу починаючи з кінця ХХ ст. характерним є поступовий відхід від суто фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин із платниками податків, який спрямований на підвищення рівня добровільності сплати податків.

16. Найбільш поширеними нефіскальними функціями, які покладаються на фіскальні органи, є, наприклад, такі: а) збір неподаткових заборгованостей, таких як студентські позики, повернення переплачених соціальних допомог тощо (Австралія, Великобританія, Угорщина); б) адміністрування соціальних виплат на дітей (Нідерланди, Нова Зеландія); в) адміністрування державної пенсійної системи в частині збору внесків на пенсійне страхування (Аргентина, Японія); г) оцінка власності для цілей адміністрування податків на нерухомість (КНР, США, Франція).

СПИСОК ПРАЦЬ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Форостянко Д. В. Фіскальні органи як органи державної влади: теоретико-правова характеристика. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія: Право*. 2017. Вип. 24. С. 229-232.

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

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

4. Форостянко Д. В. Фискальные органы в государственном аппарате стран СНГ. *Leges et Vita (Закон и Жизнь)*. 2018. № 4. Aprilie. С. 150-155.

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

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

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

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

9. Форостянко Д. В. Фіскальні органи в державному апараті країн – членів Європейського Союзу: порівняльно-правовий аспект. *Особливості*

розвитку публічного та приватного права в Україні: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 20-21 липня 2018 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2018. С. 65-68.

АНОТАЦІЯ

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень. – Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна, Харків, 2018.

Дисертація присвячена дослідженню юридичної природи фіскальних органів та основних закономірностей їх розвитку в межах державно організованого суспільства. Надано теоретико-правову характеристику фіскальних органів як органів державної влади, розкрито юридичну природу, ознаки і види цих органів, наведено приклади їх організаційно-функціональної побудови у різних державах світу.

Проаналізовано основні підходи до побудови системи органів, які здійснюють фіскальну функцію держави. Визначено види фіскальних органів, сучасні тенденції їх системно-структурної організації, форми і методи діяльності. Розкрито система нормативно-правових актів, що регламентують статус і порядок діяльності фіскальних органів держави, а також сучасні тенденції правового регулювання в даній сфері.

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

АННОТАЦИЯ

Форостянка Д. В. Фискальные органы как составная государственного аппарата: теоретико-правовые аспекты. – *Квалификационный научный труд на правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.01 – теория и история государства и права; история политических и правовых учений. – Харьковский национальный университет имени В.Н. Каразина, Харьков, 2018.

Диссертация посвящена исследованию юридической природы фискальных органов и основных закономерностей их развития в рамках государственно организованного общества. Представлена теоретико-правовая характеристика фискальных органов как органов государственной власти, раскрыта юридическая природа, признаки и виды этих органов, приведены примеры их организационно-функционального построения в разных странах мира.

Определено, что орган, осуществляющий фискальную функцию государства (фискальный орган в широком смысле слова) – это структурно и функционально обособленное звено механизма государства, создаваемое

в установленном законом порядке уполномоченным субъектом для осуществления фискальной функции государства и наделяемое для этого соответствующими властными полномочиями. Обосновано, что таковыми могут быть не только государственные органы, но и органы власти автономий, а также органы местного самоуправления.

Установлено, что вместе с эволюцией государств по ключевой базе их существования (захватнические, доменально-податные, фискальные, фискально-кредитные) происходила эволюция фискальных органов, которая прошла следующие этапы: фискальный монизм (от Древнего мира до начала Средних веков); фискальный дуализм (эпоха Средневековья); фискальный профессионализм (Новое время); фискальный глобализм (Новейшее время).

Проанализированы основные подходы к построению системы органов, осуществляющих фискальную функцию государства. Определены виды фискальных органов, современные тенденции их системно-структурной организации, формы и методы деятельности. Раскрыта система нормативно-правовых актов, регламентирующих статус и порядок деятельности фискальных органов государства, а также современные тенденции правового регулирования в данной сфере.

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

ABSTRACT

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

The thesis for a candidate's degree by the specialty 12.00.01 – theory and history of state and law; history of political and legal studies. – V. N. Karazin Kharkiv National University, Kharkiv, 2018.

The dissertation is focused on studying the legal nature of fiscal agencies and the basic patterns of their development within the framework of the state-organized society. The author has provided theoretical and legal characteristics of fiscal agencies as state power agencies; has revealed the legal nature, features and types of these agencies; has presented examples of their organizational and functional structure in different countries of the world.

The basic approaches for building the system of agencies that carry out the fiscal function of the state have been analyzed. The types of fiscal agencies, contemporary tendencies of their systemic and structural organization, forms and methods of activity have been determined. The author has revealed the system of normative and legal acts regulating the status and procedure of the activity of the fiscal agencies, as well as the current tendencies of legal regulation in this area.

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