

В І Д Г У К
офіційного опонента
на дисертацію Форостянко Дмитра Валерійовича
«Фіскальні органи як складова державного апарату:
теоретико-правові аспекти»,
подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
за спеціальністю 12.00.01 – теорія та історія держави і права;
історія політичних і правових учень

Вивчення тексту дисертаційного дослідження, автореферату та наукових праць здобувача, опублікованих за обраною темою, дають підстави зробити наступний висновок.

Актуальність і значущість теми дисертаційного дослідження зумовлена, передусім, необхідністю розробки науково обґрунтованої концепції реалізації фіскальної функції держави як одного з визначальних напрямків її діяльності в економічній сфері з урахуванням новітніх тенденцій розвитку суспільства і держави та викликів, які ними спричиняються. Розбудова демократичної, правової, соціальної держави потребує суттєвого перегляду відносин між державою, громадянським суспільством і особою щодо формування та розподілу коштів державного бюджету. В умовах системного реформування в Україні різних сфер суспільних відносин, у тому числі економічних, питання адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, контролю за їх своєчасною й повною сплатою, конструктивна взаємодія з платниками податків і зборів набувають особливого значення. Проте, сучасні вітчизняні теоретико-правові напрацювання у даній сфері не достатньо відповідають викликам сьогодення і не можуть слугувати доктринальною основою для подальшого реформування фіскальних відносин у нашій державі.

Означений комплекс чинників об'єктивно зумовлює необхідність концептуального осмислення доктринальних та прикладних аспектів функціонування фіскальних органів, їх ролі й місця в державному апараті і в

такий спосіб підтверджує безумовну актуальність теми дисертаційного дослідження Д. В. Форостянко, її непересічну значущість для розбудови України як демократичної, правової, соціальної держави, де людина, її права і свободи визнаються найвищою соціальною цінністю.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Рецензована дисертація Д.В. Форостянко виконана згідно з 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 дослідження сформульована коректно, науково виважено, а його задачі жорстко корелюють з метою. *Об'єкт і предмет* дослідження визначені чітко й правильно, вони відповідають анонсованій темі й цілком укладаються у межі наукової спеціальності 12.00.01.

Д. В. Форостянко для успішного проведення дослідження досить вдало застосував відповідний **методологічний інструментарій**. Дисертантові, на наш погляд, вдалося повно й змістовно використати потенціал філософських, загальнонаукових і спеціально-юридичних методологічних принципів і підходів для того щоб дослідити юридичну природу фіскальних органів держави, а також динаміку їх трансформації на різних етапах історичного розвитку держави і права. Автор виходить із матеріалістичного розуміння держави і права як результату історичного розвитку суспільства. Основним методологічним підходом рецензованого дисертаційного дослідження слід вважати діалектичний метод, який дозволив авторові пізнати фіскальні органи і фіскальну функцію держави як динамічне, багатовимірне, складно структуроване явище, що

формується і розвивається разом із розвитком державно-організованого суспільства.

Методологічна основа дослідження є сучасною й адекватно відповідає його цілям і задачам. Особливо слід відзначити вдале використання історичного (точніше – історико-генетичного) методу дослідження, за допомогою якого автор досліджує генезу фіскальних органів держави від Стародавнього світу до сучасності (підрозділ 1.2). Специфіка предмету дослідження змусила дисертанта активно використовувати системно-структурний і структурно-функціональний методи, і він з ними вдало впорався, розкриваючи сутність фіскальних органів держави, їх правовий статус і взаємозв'язок з іншими органами держави (підрозділи 1.1, 1.3), а також систему органів, що беруть участь у здійсненні фіскальної функції різних держав світу (підрозділи 2.1-2.3). Прикрасило роботу вдале використання автором статистичного методу при характеристиці системи фіскальних органів України та зарубіжних країн тощо (підрозділи 1.1, 2.1-2.3, додаток 6).

У дисертації автором проаналізовано широке коло монографічної літератури та нормативних актів (238 найменувань). З огляду на комплексний характер багатьох проблем дослідження, дисертантом використано широкий спектр першоджерел як за історичними рамками, так і за «географією» та галузевою належністю. Дисертант розпочинає своє дослідження з науково-методологічних, історико-правових і загальнотеоретичних позицій, звертається до здобутків зарубіжної фіскальної політики, досвіду організації роботи зарубіжних фіскальних органів, а потім творчо прикладає їх до вітчизняної політико-правової практики.

Наукова новизна основних положень та висновків дисертації полягає насамперед у тому, що в ній презентовано, по суті, авторське бачення юридичної природи фіскальних органів держави та основних закономірностей їх розвитку в межах державно організованого суспільства. Слід відзначити, що окремі проблеми правового закріплення та регулювання діяльності податкових і митних органів неодноразово перебували у полі зору вітчизняних дослідників, однак у

такому фундаментальному, всеохоплюючому аспекті вони ніколи раніше не отримували висвітлення у вітчизняній теоретико-правовій науці. Новаторською є й сам підхід автора, коли замість поширених у літературі термінів «податкові органи», «митні органи», «органи податкового і митного контролю» пропонується вживати термін «фіскальні органи» як такий, що найбільш кореспондує з фіскальною функцією держави. До того ж уперше у вітчизняній науковій літературі фіскальні органи держави, як важлива складова державного апарату, аналізуються у контексті забезпечення стійкості економічного розвитку держави та забезпечення національної безпеки.

Наукове і практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані в роботі положення, висновки і рекомендації можуть бути використані при вдосконаленні нормотворчих процесів в Україні, при здійсненні фіскальної реформи, а також у науково-дослідницькій роботі та навчальному процесі.

Загальна структура роботи в цілому є логічною, послідовною, раціональною, обґрунтованою предметом, метою та завданнями дослідження. Дисертація складається зі вступу, двох розділів, що охоплюють шість підрозділів, висновків, списку використаної літератури і дев'яти додатків.

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, ступінь її наукової розробленості, визначаються об'єкт, предмет, мета і задачі роботи, її методологічна основа та науковознавча база, а також основні положення, що виносяться на захист, підкреслюється наукова новизна та практичне значення отриманих результатів дослідження. У розділі 1 дисертації надається теоретико-методологічне розуміння фіскальних органів, у т.ч. досліджується їх сутність, зміст діяльності, історичний розвиток, елементи правового статусу тощо. Розділ 2 присвячено характеристиці фіскальних органів в апараті держав різних регіонів світу, у т.ч. виокремлено їх нормативно-правову основу, організаційну будову, функції й компетенцію, форми і методи діяльності, а також пріоритетні напрямки удосконалення реалізації на сучасному етапі.

Загальна характеристика змісту дисертаційного дослідження. Загалом,

дисертація, яка виконана у формі спеціально підготовленого рукопису, і автореферат, що відображає найбільш суттєві й принципові положення дисертації, становлять цілісне і професійно оформлене дослідження широкого кола взаємопов'язаних наукових проблем щодо концептуалізації фіскальних органів держави у теоретико-правовій доктрині та юридичній практиці.

Вихідне, особливо важливе значення для формування авторської концепції фіскальної функції держави займає підрозділ 1.1. «Фіскальні органи як органи державної влади: поняття, ознаки, види», де, в міру можливого в одному дослідженні, проаналізовано даний напрямок діяльності держави, виокремлено його суттєві риси та надано його теоретико-правову характеристику.

Дисертант виходить із цілком виваженої й обґрунтованої позиції, що фіскальні органи є однією з підсистем державного механізму, яка 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.

Дисертант цілком обґрунтовано відзначає, що систему органів загальної компетенції, котрі долучені до здійснення фіскальної функції держави, за загальним правилом, складають парламент, глава держави і уряд, у федеративних державах, крім того, – легіслатури та уряди суб'єктів федерації, а в умовах децентралізації – представницькі та виконавчі органи автономних утворень, а також представницькі та виконавчі органи місцевого самоврядування. На прикладі України та багатьох зарубіжних країн (Великобританії, Італії, Росії, США, Франції, Японії та ін.) дисертант надає наочну характеристику повноважень парламенту, глави держави та уряду у здійсненні фіскальної функції держави за різних форм правління.

До системи фіскальних органів спеціальної компетенції дисертант

відносить фінансові, податкові та митні органи. При цьому, автор слушно звертає увагу на специфіку побудови організаційної структури податкових органів у різних країнах: податкові органи, як єдина загальнодержавна структура (Франція, ФРН, Швеція) або такі, що складаються з різних ланок відповідно рівням суб'єктів державного устрою (Росія, США, Швейцарія); ті, що складають загальну систему управління фінансовими справами держави (ФРН) або діють на автономній основі (Великобританія, Швеція). Проаналізовано й специфічні варіанти структури даних органів, з більш детальним подрібненням системи фіскальних органів спеціальної компетенції. Так, за приклад взято досвід КНР, де організацію податкової політики виконує Управління податків, яке є структурним підрозділом Міністерства фінансів, а стягнення податків і податковий контроль належить до компетенції Головного державного податкового управління, а також Японії, де стягнення податків і податкову політику здійснює Національне податкове управління, а вивченням, плануванням і розробкою системи податків займається Податковий департамент, який входить до структури Міністерства фінансів.

Звертаючись до організаційної будови фіскальних органів спеціальної компетенції, дисертант обґрунтовано стверджує, що система цих органів будується за предметною і територіальною підвідомчістю, а їх структура (організаційна будова) – за трьома підходами: залежно від податку, від функції або від платника податків.

Значне місце в рецензованій роботі приділено історичному розвитку фіскальних органів держави (підрозділ 1.2). У вітчизняній науці питання світової історії розвитку держави і права традиційно розглядаються у межах чотирьох основних періодів: Стародавній світ, Середні віки, Новий час, Новітній час. На основі такої періодизації, у загальній історії дисертант виокремлює відповідні етапи еволюції фіскальної функції держави, характеризуючи особливості кожного з них.

Принципове значення для авторської концепції розвитку фіскальних органів є розподіл держав на історичні типи за джерельною базою їх існування.

За такого підходу дисертант виокремлює чотири типи держав: 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.

Автор переконливо доводить, що 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.

Звертаючись до правового статусу фіскальних органів (підрозділ 1.3), дисертант підтримує так званий «блочний» підхід до розуміння структури правового статусу органів державної влади (Д.М. Бахрах, О.О. Бригінець, Г.Г. Забарний, Р.А. Калюжний, Д.Г. Мулявка, О.Д. Олійник В.К. Шкарупа, Ю.Я. Якимов) і пропонує 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 дотриманням податкового і митного законодавства, а також реалізації оперативно-розшукової,

кримінально-процесуальної та охоронної функції; 4) відповідальнісний блок, який включає всі види юридичної відповідальності посадових і службових осіб фіскальних органів.

Узагальнивши світовий досвід інституційно-функціональної організації фіскальних органів, автор доходить важливого висновку, що в державному апараті сучасних держав фіскальні органи як органи виконавчої влади спеціальної компетенції можуть функціонувати у вигляді: а) єдиного напіваавтономного органу (unified semi-autonomous body) (Австралія, Данія, Ісландія, Іспанія, Норвегія, Південна Корея, Угорщина, Чилі, Японія); б) єдиного напіваавтономного органу, підзвітного перед радою управляючих/спостережною радою (unified semi-autonomous body with board) (Аргентина, Великобританія, Канада, Мексика, США); в) єдиного фіскального підрозділу (служби) в межах національного міністерства фінансів (single directorate) (Австрія, Франція, Швейцарія); г) системи служб або агентств у межах одного чи кількох міністерств (multiple directorates) (Бельгія, Греція, Португалія, ФРН).

У розділі 2 «Фіскальні органи в державному апараті зарубіжних країн: порівняльно-правовий аспект» автор розкриває специфіку інституційно-функціональної організації фіскальних органів у державах, які, з одного боку, представляють різні регіони світу й різні правові системи, а з іншого – можуть слугувати прикладом для вдосконалення правового статусу та організації роботи фіскальних органів України, а також можливого критичного аналізу вітчизняного законодавства і правозастосовної діяльності у досліджуваній сфері.

Спочатку аналізується досвід країн СНД, що виглядає цілком виправданим з огляду на спільність багатьох вихідних позицій і сучасних проблем у фіскальній сфері цих країн. При цьому, справедливо наголошується, що фіскальні органи даних країн є багатофункціональними органами виконавчої влади, оскільки крім прерогативної – фіскальної – вони виконують цілу низку інших функцій. За формою здійснення та змістом діяльності цих органів поділяється на такі види: 1) нормативно-регулююча; 2) контрольно-наглядова; 3) юрисдикційна; 4) правоохоронна; 5) реєстраційно-дозвільна; 6) інформаційно-

консультаційна; 7) представ-ницька; 8) облікова. Водночас дисертант підкреслює, що в цих державах характерним є покладення на фіскальні органи багатьох функцій, що виходять далеко за межі оподаткування чи митної справи, зокрема: здійснення оперативно-розшукової діяльності, дізнання і досудового слідства; ліцензування окремих видів підприємницької діяльності; валютний контроль; контроль за виробництвом та обігом окремих видів підакцизних товарів; управління і контроль у сфері ігрового бізнесу тощо.

У підрозділі 2.2. «Фіскальні органи держав – членів Європейського Союзу» дисертант звертається до політико-правової практики цих країн, чий досвід є найбільш корисним для України з урахуванням її євроінтеграційних прагнень. При цьому, 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. Звертається увага на те, що 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. Як видається, названі принципи цілком заслуговують на те, аби стати наріжним каменем фіскальної реформи в Україні.

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

Автор цілком обґрунтовано зазначає, що для США і Канади характерним є, з одного боку, покладення на податкові органи тільки тих функцій, котрі безпосередньо пов'язані з оподаткуванням, а з іншого – «розчинення» митної функції серед багатьох інших функцій, що виходять далеко за межі митної справи (забезпечення національної безпеки, недоторканності державного кордону, контроль за експортом тощо). В організаційно-правовому плані це призводить до того, що податкові органи зберігають свою інституційно-

функціональну самотність, тоді як митні – її втрачають. У підсумку фіскальна функція держави виявляється не тільки «розщепленою», але й частково (в частині митної функції) знівельованою.

Усі положення наукової новизни є достатньо виваженими, коректними й обґрунтованими, вони безумовно заслуговують на увагу вітчизняного законодавця й наукової спільноти. Теоретичні конструкції, запропоновані автором, органічно поєднуються з конкретними пропозиціями щодо вдосконалення чинного законодавства і правозастосовної діяльності. Загалом дисертація Д.В. Форостянка відзначається високим науково-методологічним рівнем виконання, вмільм використанням сучасного науково-методологічного арсеналу, високою правовою культурою теоретичних побудов.

Однак, як і при дослідженні будь-якої складної та нової теоретичної проблеми, в зазначеній дисертації міститься низка спірних, неузгоджених чи недостатньо обґрунтованих положень, які можуть стати підґрунтям наукової дискусії та слугувати напрямками подальшої розробки даної проблеми:

1. Підтримуючи в цілому конструктивний підхід автора щодо типологізації держав за джерелами їх існування (підрозділ 1.2 дисертації), слід зауважити, що відмова від війни, як способу вирішення міжнародних спорів, була остаточно визнана світовою спільнотою тільки у XX ст. Уся попередня світова історія – це значною мірою історія загарбницьких і визвольних війн. За даних умов виокремлення такого типу держав, як загарбницькі (флібустьєрські) є значною мірою умовним і відповідно зменшує ґносеологічний потенціал даної класифікації.

2. Предметом рецензованої дисертації є, як цілком коректно визначено автором, теоретико-правові аспекти, що характеризують фіскальні органи як складову державного апарату. Втім на с. 34 дисертації зазначено, що до органів загальної компетенції, задіяних у здійсненні фіскальної функції держави, належать також деякі органи суб'єктів федерації, органи влади автономій та органи місцевого самоврядування. Виходячи з цього, виникає питання: чи включаються до державного апарату органи влади автономій та органи

місцевого самоврядування, якщо вони задіяні у здійсненні фіскальної функції держави? На жаль, автор це питання в дисертації обходить увагою, обмежуючись констатацією самого факту «долученості» названих органів до реалізації фіскальної функції держави.

3. При характеристиці структури і змісту правового статусу фіскальних органів (підрозділ 1.3 дисертації) автором використано так званий «блочний» підхід до розуміння структури правового статусу органів державної влади. Однак аналіз змісту даного підрозділу свідчить про те, що цільовий, структурно-організаційний і компетенційний блоки правового статусу фіскальних органів розкриті досить повно, тоді як відповідальнісний – тільки побіжно (с. 93-94 дисертації).

4. Зі змісту підрозділів 2.1-2.3 простежується негативне ставлення дисертанта до практики покладання на фіскальні органи тих повноважень, що виходять за межі суто фіскальної функції. У даному контексті пропозиція автора позбавити ДФС України непритаманних їй функцій (с. 20-21 дисертації) виглядає цілком зрозумілою. Водночас використана дисертантом фраза про функції, що виходять «далеко» за межі оподаткування чи митної справи, має оціночний характер і потребує конкретизації під час захисту.

5. За підсумками компаративного аналізу автор доходить висновку, що «попередженням, викриттям і розслідуванням податкових правопорушень і злочинів у переважній більшості держав світу займаються спеціалізовані правоохоронні підрозділи (податкова поліція)» (с. 202 дисертації). При цьому він констатує багатоманітність форм організаційної побудови таких підрозділів, зазначаючи, що вони «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». Втім оцінка сучасного статусу та організаційної будови відповідних правоохоронних підрозділів в Україні у дисертації відсутня, так само як відсутнє авторське бачення перспектив їх реформування з огляду на світовий досвід.

6. Відзначаючи широку емпіричну базу дослідження, водночас вважаємо

за доцільне зауважити, що наведені автором дані Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), а також Азійського банку розвитку про стан фіскальних систем різних держав світу (с. 99, 103 дисертації) стосуються 2015 року. З метою максимальної актуалізації дослідження бажано було б використати більш пізні дані, за 2017 чи хоча б за 2016 рік.

Втім зазначені зауваження мають дискусійний характер, жодним чином не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Д.В. Форостянко, а лише спрямовують дисертанта на продовження наукових досліджень в обраній сфері.

Дисертація є завершеною науково-дослідною роботою, котра містить вирішення наукового завдання, що має суттєве значення для юридичної теорії та практики. Основні результати дисертації досить повно викладені в п'яти статтях у фахових виданнях (у т.ч. 4 – у вітчизняних і 1 – у зарубіжному), а також тезах доповідей на двох міжнародних науково-практичних конференціях.

Співставлення текстів дисертації та автореферату свідчить, що їх основний зміст є тотожним.

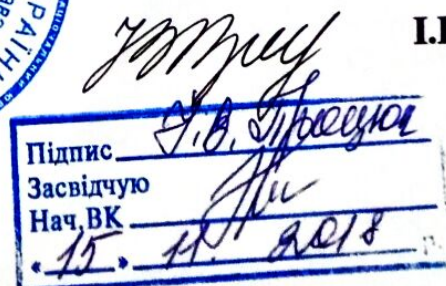
На підставі вищевикладеного вважаю, що рецензована дисертація «Фіскальні органи як складова державного апарату: теоретико-правові аспекти» за змістом та обсягом відповідає вимогам п.11 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567 (зі змінами, внесеними згідно з постановами Кабінету Міністрів України від 19.08.2015 № 656 та від 30.12.2015 № 1159), а її автор – Форостянко Дмитро Валерійович – заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень.

Офіційний опонент:

**Декан заочного факультету № 2
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
доктор юридичних наук, професор**



15 листопада 2018 р.



І.В. Процюк