

В І Д Г У К

**офіційного опонента на дисертацію
Рачинського Руслана Михайловича на тему:
«Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні»,
поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук
зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право**

Актуальність теми дисертаційного дослідження

Перед Україною як державою, що інтегрується у європейське співтовариство, постають нові завдання та виклики, які стосуються усіх сфер суспільних відносин. Не є виключенням і сфера здійснення публічної фінансової діяльності у сфері оподаткування. Оскільки із розвитком новітніх технологій виникають нові можливості для ознайомлення із значними масивами інформації та здійснення їх аналізу, і відповідно, усунення багатьох питань бюрократичного характеру, в Україні все більше актуалізуються питання спрощення податкових процедур та трансформації процесів адміністрування податків і зборів у напрямку збільшення частки сервісних функцій контролюючих органів.

Проблеми адміністрування податків і зборів викликають науковий інтерес як у представників науки фінансового права, так і у фахівців у сфері державного управління та економістів. Враховуючи те, що податки слугують основним джерелом наповнення бюджетних фондів коштів, вкрай важливе значення має формування системи адміністрування, яка забезпечить належну ефективність у вирішенні цього завдання. Незважаючи на великий науковий доробок у цій сфері, сьогодні і досі невирішеними залишаються питання відповідності такої системи потребам соціально-економічного розвитку Української держави на сучасному етапі, з'являються нові виклики практичного спрямування, які потребують розробки підходів до удосконалення нормативно-правового забезпечення досліджуваного правового явища.

Тому формування комплексного уявлення про правову природу такого процесу як адміністрування податків і зборів дозволяє оцінити виклики, які постають на конкретному історичному етапі розвитку держави, проаналізувати позитивні надбання іноземного досвіду впровадження різних підходів до адміністрування обов'язкових платежів та надати виважені пропозиції щодо удосконалення цього процесу в Україні. Додатковим підтвердженням актуальності обраної теми є те, що кризові економічні процеси, які відбуваються на території України у зв'язку із складними проблемами політичного характеру, також обумовлюють потребу держави у належному акумулюванні фінансових ресурсів, у т.ч. за рахунок вдосконалення правових механізмів адміністрування податків і зборів. І крім того, ефективний процес адміністрування податків і зборів дозволяє забезпечити належний захист прав платників податків на усіх його стадіях.

Вищезазначене підтверджує актуальність та значимість обраної теми дисертаційної праці «Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні», яка є важливою із практичної точки зору для дослідження у межах фінансово-правових досліджень.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність

Присвячуючи тему дисертаційного дослідження проблематиці правової природи процедур, що складають зміст адміністрування податків і зборів, дисертант визначив комплексну мету, яка полягає у оцінці ефективності дії нормативно-правових актів у згаданій сфері та формулюванні пропозицій для вирішення проблем, які пов'язані із адмініструванням податків і зборів на сучасному етапі в Україні. Загалом праця присвячена з'ясуванню структурного змісту адміністрування податків і зборів та особливостей реалізації його елементів задля формулювання відповідних пропозицій та рекомендацій, що спрямовані на вдосконалення правового регулювання цього процесу в Україні.

Розгляд визначених дисертантом наукових завдань характеризується різноплановістю з огляду на надання розкриття змісту правовідносин у

досліджуваній сфері, характеристику правового статусу суб'єктів таких відносин, та аналіз ключових особливостей реалізації прав і обов'язків суб'єктів адміністрування у різних видах податкових правовідносин. Обґрунтування окремих висновків, поданих у праці, здійснено шляхом оцінки позитивного досвіду іноземних держав у застосуванні різних підходів до адміністрування податків і зборів.

Поставлені у дослідженні мета та завдання обумовили використання дисертантом ряду загальнонаукових і спеціально-юридичних методів дослідження, застосування яких забезпечує повноту вивчення предмета дослідження та обґрунтованість результатів дисертаційної праці. Зокрема науково-методологічною основою для формулювання наукових пропозицій автора стали діалектичний, формально-логічний, історико-порівняльний, системно-структурний, порівняльно-правовий методи.

Використання під час наукового пошуку зазначених методів дозволило дисертанту ретельно проаналізувати стан правового регулювання адміністрування податків і зборів в Україні на сучасному етапі, дослідити проблеми практичного характеру крізь призму доктринального розуміння сутності адміністрування, надати характеристику принципам та історичному поступу розвитку цього інституту на теренах Української держави.

Подана до захисту дисертаційна праця виконана у рамках наукової тематики, що входить до планових досліджень кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиса Класичного приватного університету, зокрема є складовою частиною науково-дослідних тем «Фінансово-правове регулювання публічних відносин в Україні» (номер державної реєстрації 0111U008728) та «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200).

Дисертантом належною мірою оприлюднено основний зміст дисертаційного дослідження. Основні наукові висновки та пропозиції дисертації було відображено у 11 наукових працях, у тому числі з них 7 статей у наукових

фахових виданнях та 4 публікації у матеріалах доповідей, оприлюднених на наукових та науково-практичних конференціях.

У авторефераті повною мірою відображено основні положення дисертаційного дослідження, висновки та пропозиції, наведені у роботі, а також чітко окреслено зміст та структуру рукопису.

Зважаючи на це, викладені у праці наукові положення та запропоновані дисертантом висновки і пропозиції мають належний рівень обґрунтованості, що забезпечує їх достовірність. Праця є належним чином структурованою, а змістовна складова поставлених у ході дослідження питань відповідає їхній назві, що відображає цілісність проведеного дослідження.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

До основних наукових положень дисертації, що заслуговують на підтримку та характеризуються новизною, варто віднести наступні висновки та пропозиції:

1. У праці наведена ґрунтовна характеристика основних підходів до розуміння правового змісту адміністрування податків та зборів та виокремлено основні напрямки його змістовного наповнення. Пропонується розглядати це поняття у широкому та вузькому розумінні. У широкому сенсі адміністрування податків та зборів трактується здобувачем як процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення податкових зобов'язань. У вузькому – як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами задля забезпечення справляння податків і зборів.

2. У дисертаційній роботі наведено класифікацію повноважень органів публічної влади залежно від виду процедур, які здійснюються такими органами для забезпечення повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Зокрема, визначено повноваження за такими класифікаційними підставами: з приводу організації ідентифікації платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів; з приводу обліку платників податків, зборів, інших обов'язкових

платежів та об'єктів оподаткування; з приводу забезпечення сервісного обслуговування платників податків, зборів, інших обов'язкових платежів; з приводу організації та контролю за сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

3. Цікавим видається наведений у роботі аналіз правового статусу платників податків у розрізі адміністрування податків і зборів в Україні. При цьому у якості ключових прав тут розглядаються права платників податків, що пов'язані із користуванням ними сервісним обслуговуванням. Це, у свою чергу, надало можливість дисертанту оцінити позитивні аспекти процесу формування партнерських відносин між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами податкових відносин зокрема завдяки використанню сучасних інформаційних технологій на усіх стадіях адміністрування податків та зборів.

4. Доречним з точки зору аналізу перспективних напрямків реформування системи адміністрування податків і зборів в Україні є аналіз іноземного досвіду у частині застосування ефективної, прозорої та простої системи сплати податків – Єдиного рахунку. Зроблено висновки щодо позитивних наслідків використання такої системи.

5. Заслугове на підтримку пропозиція дисертанта щодо доповнення системи принципів, які мають закладатися у основу податкового контролю, такими принципами як своєчасність, інноваційний підхід, збалансованість контрольних дій, компетенції, доступність, оперативність (С.142). Розкрито змістовне наповнення зазначених принципів.

6. Позитивно варто оцінити авторську класифікацію податкових консультацій, яка є важливою у контексті дослідження та вдосконалення сервісних функцій контролюючих органів. Зокрема, запропоновано наступні критерії розподілу їх за видами: за адресатами поданої інформації; за суб'єктами отримання консультації; за елементами податків; за формою оформлення; за компетенцією надання.

7. Заслугове на увагу викладена автором позиція щодо захисту інформації, розміщеної на інформаційних ресурсах, зокрема у

випадку витребування інформації про платника податків органами прокуратури. Запропоновано на законодавчому рівні закріпити спеціальні положення, які нададуть можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційного дослідження

При усіх наведених у представленій до захисту праці висновках, які заслуговують на підтримку, варто відмітити ряд дискусійних положень дисертаційної праці, які потребують додаткового пояснення, а саме:

1. Загалом позитивно оцінюючи проведений у дослідженні аналіз доктринальних підходів до тлумачення поняття адміністрування податків і зборів, не можемо повністю погодитися із запропонованим автором змістовним наповнення цього терміну. Відтак, дисертант стрижневим елементом означеного поняття розглядає правовідносини, які виникають у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин. На наш погляд, потребує додаткового пояснення зміст комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин. А також оскільки правовідносини усталено тлумачаться як відносини, урегульовані нормами права, то надане визначення ототожнює податкові відносини і адміністрування податків і зборів. Тому більш логічним видається практиологічний підхід до розуміння адміністрування, а саме як діяльності уповноважених органів, спрямованої на здійснення низки податкових процедур, у межах реалізуються права і обов'язки платників та уповноважених органів.

2. У дисертації наведено висновок (С.43 та С.74) щодо неоднозначності законодавчого рішення про закріплення у правовому полі дискреційних повноважень органів публічної влади, із зазначенням аргументу, що у цьому випадку такий орган має керуватися державними інтересами та адекватно оцінювати ситуацію, що склалася з метою недопущення зловживання владою

або службовим становищем. Втім, із наведеного не достатньо чітко зрозуміло, яким саме чином здійснювати оцінку такої адекватності, і чи мова завжди йде виключно про державний інтерес наповнення фондів, чи про інтереси суспільства задля задоволення яких ці фонди наповнюються. І крім того, доцільно було б також надати оцінку дискреційних повноважень саме у процесі здійснення відповідними органами публічної влади адміністрування податків і зборів. Хотілося б почути думку дисертанта з цього приводу.

3. Досліджуючи правовий статус Державної податкової служби України та Державної митної служби України, автор доцільно наводить види прав та обов'язків Державної податкової служби України за напрямками процедур, які вона здійснює в межах адміністрування податків і зборів (С. 62-63), проте не здійснює аналогічну класифікацію повноважень Державної митної служби України у досліджуваній сфері. І крім того, при розгляді повноважень Державної податкової служби України з приводу забезпечення сервісного обслуговування платників податків, виокремлюється тільки обов'язок щодо здійснення щоденної обробки даних та інформації електронного кабінету. Водночас, видається доцільним до цього блоку повноважень контролюючого органу також віднести повноваження із надання адміністративних послуг; із надання індивідуальних податкових консультацій та інформаційно-довідкових послуг; із проведення роз'яснювальної роботи у мас-медіа.

4. Розглядаючи питання темпоральних аспектів взаємодії органів публічної влади щодо податку на майно в Україні (С.92), автор наводить твердження стосовно необхідності узгодження норм різних нормативно-правових актів щодо строків надання органами місцевого самоврядування інформації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю. Разом із тим, не надано конкретних пропозицій щодо внесення змін до діючого законодавства із аргументацією які саме строки є найбільш оптимальними на сьогоднішній день. Хотілося б почути думку із цього приводу.

5. Не можемо погодитися із пропозицією дисертанта (С.105) щодо доцільності внесення змін до ст. 49 ПК України шляхом доповнення її положеннями стосовно надання платнику можливості подання уточнюючих розрахунків не виключно у вигляді податкової декларації, а також у формі розрахунків або звітів. Видається, що в такому разі це будуть самостійні форми звітності, які за існуючим порядком мають затверджуватися уповноваженим органом виконавчої влади. Це призведе до ще більшої забюрократизованості процедури подання уточнюючих даних. Відтак, вважаємо за доцільне у контексті тенденції до спрощення податкових процедур внести необхідні доповнення до форми податкової декларації. Тим більше, що на сьогодні вона існує у двох видах – звітної та уточнюючої декларації.

6. Потребує додаткової аргументації пропозиція щодо виключення із норми ст. 53 ПК України положення про пріоритетність узагальнюючої податкової консультації порівняно із індивідуальною. В цілому підтримуємо думку автора про необхідність виключення можливості використовувати не на користь платника можливі розбіжності у таких двох видах консультацій, які надано з одного питання. Втім, вирішення бачимо у варіанті закріплення положення щодо надання переваги узагальнюючій податковій консультації лише у разі, коли вона трактує застосування спірних положень законодавства на користь платника податків. Такий підхід видається більш логічним з огляду на закріплений у ПК України принцип *indubio pro tributario* (презумпції правомірності рішень платника податку).

7. Досліджуючи сутність податкового контролю у контексті адміністрування податків і зборів, дисертант доходить висновку про самостійність цього інституту, та відзначає, що він існує незалежно від інституту фінансового контролю. Водночас, у доктрині фінансового права податковий контроль усталено розглядається як один із видів фінансового контролю. Тому вбачається за доцільне більш детально обґрунтувати наведену думку.

Загальний висновок

Наведені вище положення, а також вивчення змісту дисертації та автореферату дозволяють стверджувати, що дисертаційна праця на тему: «Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні» є завершеною, самостійною, науковою працею, яка містить актуальні пропозиції та положення, що характеризуються науковою новизною. Наведені у роботі результати є науково обґрунтованими і у своїй сукупності вирішують поставлені у роботі завдання, а зміст і оформлення дисертаційного дослідження відповідає вимогам, встановленим для робіт такого роду. Таким чином, можна дійти висновку, що автор поданої до захисту дисертаційної праці Рачинський Руслан Михайлович заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

**Кандидат юридичних наук,
старший науковий співробітник,
старший науковий співробітник
відділу проблем державного управління
та адміністративного права
Інституту держави і права
ім. В.М. Корецького НАН України**

26 листопада 2019 р.



Семчик

О. О. Семчик

Семчик О.О.
Підпис: *Семчик О.О.*
Відділ проблем державного управління та адміністративного права
Інституту держави і права ім. В.М. Корецького НАН України
26 XI 2019