ВІДГУК ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА

на дисертацію Куц Мар'яни Олегівни «Правове забезпечення податкового контролю в Україні», подану до спеціалізованої вченої ради Класичного приватного університету на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Актуальність теми. Реформування економічних відносин у напрямку ринкових перетворень в Україні охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства, зокрема і державний фінансовий контроль, а також найважливішу ланку та невід'ємну його складову частину – податковий контроль. Проблеми, що виникають у сфері податкового контролю, досить багатоаспектні та багатогранні, а тому їх аналіз залишається актуальним і по сьогоднішній день, особливо в світлі реформування новою владою податкового законодавства відповідно до вимог ЄС та МВФ і удосконалення діяльності податкових органів.

У сучасних умовах обмеженості фінансових можливостей країни та необхідності інституалізації нових економічних взаємовідносин держави в особі податкових органів і господарюючих суб'єктів зростає роль податкового контролю як важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні. Відсутність новітнього арсеналу прийомів і способів здійснення податкового контролю суттєво збіднює контрольну практику і значною мірою зумовлює низьку ефективність функціонування системи податкового контролю, що вимагає аналіз досягнень науки податкового права, узагальнення організаційно-правового досвіду, аналізу та використання зарубіжного законодавства і відповідних міжнародно-правових актів на рівні дисертаційного дослідження.

Нормами Податкового кодексу України встановлюється нормативно-правове забезпечення податкового контролю. Але ці норми лише частково враховують особливості контрольної діяльності органів податкового контролю і поверхово розкривають сутність і механізм його реалізації. Важливу роль відіграє також судова практика Верховного Суду, Європейського суду з прав людини при визначенні ефективності здійснення заходів податкового контролю. Недосконалість чинного законодавства і обмеженість доступу до розроблення шляхів вирішення проблем податкового контролю породжує численні податкові правопорушення, що призводить до тінізації економіки.

Аналіз стану здійснення податкового контролю, його правового забезпечення дає підстави стверджувати, що вище наведені проблеми не отримали остаточного вирішення. Недостатньо вивчені та досліджені сучасні проблеми організації податкового контролю, що зумовлено недосконалістю законодавчої бази; відкритими залишаються питання щодо проведення ефективного податкового моніторингу та особливостей процедури вирішення податкових спорів тощо. Не отримали розвитку питання формування системи запобіжної роботи податкових органів, законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення, здійснення міжнародного податкового контролю та його видів. В Україні ці питання стоять дуже гостро і потребують наукового аналізу та пошуку шляхів їх вирішення.

Все це і зумовлює актуальність обраної теми дисертаційного дослідження.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій. У першому розділі «Науково-теоретичні засади правового забезпечення податкового контролю» авторка досліджує податковий контроль як одну із функцій державного управління, визначає співвідношення податкового контролю з фінансовим, бюджетним та іншими видами державного контролю, розкриває правовий зміст запобіжної роботи податкових органів України. Подальше дослідження побудовано на розумінні податкового контролю як самостійного виду фінансового контролю з виділенням низки загальних та спеціальних відзнак.

У другому розділі дисертаційної роботи «Удосконалення правового забезпечення податкового контролю в Україні» дисертантка підіймає питання щодо становлення та розвитку нормативно-правового забезпечення діяльності органів податкового контролю в Україні, нових форм міжнародного податкового співробітництва, особливостей врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення, механізмів досудового врегулювання податкових спорів за наслідками здійснення заходів податкового контролю.

Обґрунтованість висунутих здобувачкою наукових положень підкріплюється глибоким аналізом практичного досвіду роботи податкових органів України, розумінням особливостей вирішення деяких категорій податкових спорів, узагальненням судової практики Верховного Суду та Європейського суду з прав людини в частині захисту прав платників податків під час здійснення податкового контролю, опрацьованими літературними джерелами з фахових питань та використанням отриманих результатів з метою удосконалення теорії, практики податкового контролю та його належного правового забезпечення в умовах реформування діяльності податкових органів.

Дисертаційна робота розв'язує важливу науково-прикладну проблему щодо вдосконалення науково-теоретичних основ правового забезпечення податкового контрою, розвитку понятійного апарату науки податкового права та розробки практичних рекомендацій щодо внесення низки змін до Податкового кодексу України з метою належного законодавчого забезпечення податкового контролю.

Хочеться зазначити, що у сучасних умовах проведення реформ податковий контроль повинен виконувати сервісну функцію відносно платників податків. Має посилитись аналітична складова діяльності податкових органів, зокрема, мають проводитись податкові розслідування податковими органами, що може бути підставою для подальшого здійснення позапланових податкових перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, краще забезпечуватися ІТ-сервіс у податковій системі та зменшуватися кількість планових податкових перевірок платників податків, через які підприємства відчувають на собі тиск суб'єктів владних повноважень, що призводить до численних позовів проти держави в особі відповідних податкових органів при вирішенні податкових спорів. При формуванні нової системи податкових органів має відбуватися зменшення питомої ваги суб'єктивних рішень посадових та службових осіб податкових органів на користь діджиталізації процесів адміністрування податків. Також актуальними питанням при правовому забезпеченні податкового контролю залишається проведення податкової амністії шляхом введення відповідної

процентної ставки, що має спричинити нові надходження до державного бюджету України, запровадження податку на виведений капітал, а також дієвих заходів для протидії розмиванню податкової бази та виводу прибутку з-під оподаткування. Крім того, Бюро економічної безпеки як єдиний орган державної влади, відповідальний за боротьбу з економічними злочинами, отримає відповідні повноваження Служби безпеки та податкової міліції, які будуть переосмислені з тим, щоб це був не стільки силовий, скільки аналітичний орган.

Основні наукові положення, висновки і практичні рекомендації, викладені в дисертації, є достатньою мірою обґрунтованими, логічними і послідовними. Кожен пункт наукової новизни в дисертаційній роботі науково обґрунтований, доведений та висвітлений в наукових працях здобувачки. Досить фахово обґрунтовано низку пропозицій до податкового законодавства, зокрема: щодо альтернативних способів вирішення податкових спорів; щодо формування системи запобіжної роботи податкових органів; визначення міжнародного податкового контролю та видів його перевірок; щодо законодавчого забезпечення податкового контролю в частині трансфертного ціноутворення та проведення спільної роботи між ДПС та платниками податків в цій частині; наділення повноваженнями податкових органів щодо видання підзаконних нормативних актів, які регулювали б податкові відносини в рамках Податкового кодексу України та на його підставі; формування системи податкового консультування через незалежних податкових консультантів та створення саморегульованої організації податкових консультантів; формування концепції податкового моніторингу в Україні; правового забезпечення податкового контролю шляхом доповнення Податкового кодексу України окремим розділом «Податковий моніторинг»; внесення змін до ст. 20, 55–56 Податкового кодексу України стосовно укладання угод між платниками податків та податковими органами про примирення з метою вирішення спору або винесення цього спору на врегулювання медіатора.

Пропозиції авторки, які містяться в дисертаційній роботі, відповідають сучасним викликам та досить широкій практиці держав-членів Європейського Союзу та сформульовані в дусі рекомендацій МВФ для України в частині зростання податкових надходжень до державного бюджету України, розвантаження судової системи від значної кількості податкових спорів та стабілізації роботи з податкового адміністрування.

Пропозиції автора за результатами дослідження спрямовані також на нормативне закріплення єдиного структурного підходу до змісту Податкового кодексу України, що регулює здійснення податкового контролю, та будуть виступати в майбутньому підґрунтям належного правового забезпечення податкового контролю, ефективного посилення міжнародної складової в частині здійснення податковими органами їх діяльності, зменшення кількості податкових спорів та створення додаткових інструментів їх швидкого вирішення.

Достовірність результатів і новизна досліджень, повнота їх викладу в опублікованих працях. Достовірність висновків і рекомендацій, сформульованих в дисертації, забезпечена знанням і творчим використанням наукової методології та застосуванням сучасних методів проведення

досліджень. Вони охоплюють тривалий період часу, базуються на узагальненні практики податкового контролю відповідними суб'єктами владних повноважень. Отримані наукові результати, теоретичні положення й практичні висновки проведеного дослідження були здійснені в межах науково-дослідної роботи «Баланс публічних і приватних інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200).

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що вперше:

– науково обґрунтовано та запропоновано поняття міжнародного податкового контролю;

– запропоновано в межах міжнародного співробітництва з податкових питань контролюючим органам здійснювати такі види перевірок, як: одночасна податкова перевірка; спільна податкова перевірка; податкова перевірка за кордоном;

удосконалено:

– понятійний апарат фінансово-правової науки шляхом визначення таких категорій: а) податковий контроль; б) податкове зобов'язання; в) профілактика податкових правопорушень; г) припинення податкових правопорушень;

– класифікацію неправових (організаційних) форм впливу податкових органів на зобов'язаних осіб;

– класифікацію запобіжних заходів податкового контролю;

набуло подальшого розвитку:

– нормативно-правове забезпечення податкового контролю шляхом внесення змін до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр., Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р.;

– формування системи запобіжної роботи податкових органів через такі стадії (етапи), як: профілактика, запобігання, припинення (виявлення та вжиття заходів шляхом реагування щодо вже здійснених податкових правопорушень), – і визначення деяких її стадій;

– нормативно-правове забезпечення діяльності податкових органів шляхом внесення змін до Положення про Державну податкову службу України щодо надання ДПС України повноважень стосовно прийняття відповідних підзаконних нормативно-правових актів у формі наказів та інструкцій та інші положення.

Наукові положення, розробки, висновки й рекомендації, які винесено на захист, одержано здобувачкою самостійно та розкрито в наукових працях повною мірою. Так, зокрема, за темою дисертації опубліковано 21 наукова праця, де: 1 – монографія, 10 – статті в наукових фахових виданнях України, 10 – матеріали конференцій, 1 – навчальне видання.

Основні результати дослідження доповідались та обговорювались на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях та круглих столах: «Теорія та практика державної служби» (м. Дніпропетровськ, 2009 р.); «Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 2009 р.); ІІ Всеукраїнська конференція студентів, аспірантів і молодих учених (м. Маріуполь, 2010 р.); «Законодавство України: проблеми та перспективи розвитку» (м. Київ, 2010 р.); «Імплементація норм міжнародних податкових

договорів у правову систему України» (м. Ірпінь, 2010 р.); «Системообразующие категории в финансовом праве: состояние и перспективы трансформации» (м. Харків, 2010 р.); «Проблеми теорії та практики застосування податкового законодавства. Інноваційні та фіскальні проблеми в надрокористуванні та енергозбереженні. Економіко-математичні моделі та можливість їх використання в діяльності органів ДПС. Інформаційне сховище даних державної податкової служби в контексті інноваційного розвитку. Правові засади розвитку місцевих фінансів в Україні. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності» (м. Київ, 2010 р.); «Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права» (м. Львів, 2013 р.); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 2018 р.); «Стан та перспективи розвитку юридичної науки» (м. Дніпро, 2019 р.).

Значення роботи для науки і практики та шляхи використання результатів дослідження. Розроблені наукові положення щодо інституту податкового контролю, теоретичні та практичні рекомендації щодо вдосконалення науково-теоретичних основ правового забезпечення податкового контрою, пропозиції щодо внесення низки змін до Податкового кодексу України для належного законодавчого забезпечення податкового контролю можуть бути використані у навчальному процесі; при розробці напрямів розвитку фінансової та податкової політики України Міністерством фінансів України.

В науково-дослідній сфері основні положення та висновки дисертації можуть бути основою для подальшого реформування податкового законодавства України. В правотворчості висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть бути використані для підготовки й уточнення низки законодавчих та підзаконних актів з питань податкового контролю, податкового адміністрування, адміністративної юстиції й застосування окремих заходів податкового контролю в межах міжнародної складової в діяльності податкових органів України. В правозастосовній діяльності використання одержаних результатів дасть змогу вдосконалити діяльність органів державної влади, зокрема, Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, про що свідчить відповідна довідка про практичне впровадження результатів дослідження здобувачки в практичну діяльність Кабінету Міністрів України.

Оцінка оформлення дисертації та змісту автореферату. Дисертація та автореферат оформлені відповідно до вимог МОН України. Зміст дисертаційної роботи логічний, виклад матеріалу послідовний і достатньою мірою розкритий. Зміст автореферату повністю ідентичний основним положенням дисертації.

Робота складається зі вступу, двох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації – 253 сторінки, з них основний текст – 211 сторінок, список використаних джерел (190 найменувань) – 19, додатки – 6 сторінок.

Критичні зауваження та побажання до дисертаційної роботи:

1. Активне реформування податкової сфери, що відбувається в сучасних умовах, спричиняє постановку в науці податкового права нових завдань. У період бурхливого розвитку законодавства про податки і збори стає очевидною необхідність осмислення базових теоретичних положень. Сучасна практика

застосування норм законодавства про податки і збори визначає потребу в проведенні системного аналізу процесуальних аспектів податково-правового регулювання. Тому авторці слід було окремо дослідити проблемні аспекти податкового процесу та визначити місце податкового контролю в ньому, що в цілому підсилило б теоретичне значення дисертаційної роботи.

2. Європейський Союз посилив контроль за ухиляннням від сплати податків, насамперед з боку великих компаній. Для цього Європейська комісія прийняла законодавчі ініціативи з розвитку нещодавно введеного в дію пакету норм, спрямованих на боротьбу з ухиляннням від податків. Йдеться про обов'язкове оприлюднення транснаціональними корпораціями даних про отримані прибутки і сплачені податки у розрізі кожної з країн, що входять до Європейського Союзу. Причиною появи таких ініціатив став так званий «Люкслікс» 2014 року – гучний скандал, коли ЗМІ стало відомо про податкові угоди низки транснаціональних корпорацій з Люксембургом, що дозволили цим корпораціям заощадити на податках суми, які перевищують дохідну частину бюджету України. Після цього єврочиновники змогли виявити низку порушень податкового законодавства з боку великих платників, які неправомірно визначали країну-джерело походження доходів з метою використання переваг, що надаються внутрішнім законодавством окремих юрисдикцій. З метою удосконалення податкового контролю в Україні дисертантці слід було дослідити наслідки для великих компаній України імплементації подібних правил в українське законодавство, а також вимог Єврокомісії про розкриття даних на доходи, отримані в європейських країнах, що не входять в ЄС.

3. Найбільш важливим і спірним питанням під час документальних виїзних перевірок в рамках податкового контролю є процедура допуску контролерів до податкової перевірки. Цьому питанню приділено увагу в ст. 81 Податкового кодексу України, яка визначає право розпочинати проведення документальної виїзної перевірки за наявності підстав для її проведення та за умови пред'явлення або надіслання: направлення на проведення такої перевірки; копії наказу про проведення перевірки; службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки. Непред'явлення або ненадіслання платнику податків чи його уповноваженому представнику цих документів або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, установлених п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, є підставою для недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки. Проте, законодавець не прописує процес пред'явлення таких документів, що веде до збільшення податкових спорів. Цим і користуються перевіряючі: не дають достатньо часу для ознайомлення з документами, заперечують проти фіксації даних про перевірку, виступають проти перевірки реквізитів наданих документів. Тому дисертантці у третьому розділі роботи слід було окрему увагу приділити процесуальним проблемам пред'явлення вище наведених документів, щоб уповноважена особа від бізнесу могла ретельно ознайомитися з документами на перевірку, докладно вивчити всі реквізити, що мають бути в таких документах відповідно до ст. 81 Податкового кодексу України, і прийняти рішення про допуск перевіряючих до перевірки або про відмову в допуску.

4. У підрозділі 2.3 дисертаційної роботи авторка досліджує особливості врегулювання деяких категорій податкових спорів щодо трансфертного ціноутворення. Відносини у сфері трансфертного ціноутворення регулюються статтею 39 Податкового кодексу України. Слід зазначити, що дисертантка випустила в роботі з уваги питання, якими критеріями для визнання осіб пов'язаними повинен користуватись платник податків під час визначення діапазону рентабельності зіставних юридичних осіб - критеріями, визначеними в абзаці четвертому підпункту 39.3.2.9 підпункту 39.3.2 пункту 39.3 статті 39 Кодексу або критеріями, визначеними у підпункті 14.1.159 пункту 14.1 статті 14 Кодексу? Та який існує порядок застосування штрафних санкцій до платників податків у разі проведення самостійного коригування ціни контрольованої операції і сум податкових зобов'язань за звітний 2019 рік та подання відповідного уточнюючого розрахунку після 1 жовтня 2020 року під час дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19)?

Загальний висновок

1. Дисертаційна робота Куц Мар'яни Олегівни «Правове забезпечення податкового контролю в Україні» є завершеним науковим дослідженням, виконаним на досить актуальну тему. Вона містить теоретичні розробки та практичні пропозиції, спрямовані на розвиток податкового законодавства України. Рівень проведених досліджень та їх практична спрямованість свідчать про наукову зрілість здобувачки.

2. Актуальність і новизна, важливість одержаних дисертанткою результатів, їх обґрунтованість і достовірність, а також практична цінність сформульованих положень і висновків в сукупності становлять необхідні підстави для висновку про те, що дисертаційна робота «Правове забезпечення податкового контролю в Україні» відповідає вимогам МОН України, які висуваються до дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук, та відповідає пунктам 11 і 13 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567, а її авторка заслуговує присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:
кандидат юридичних наук, доцент
доцент кафедри теорії та історії держави
і права та адміністративного права
Донецького національного університету,
імені Василя Стуса **Ю. О. Костенко**

ПІДПИС Костенко Ю.О.
ЗАСВІДЧУЮ
Вчений секретар університету
О.Г. Шаленіна
«13» квітня 2021 р.

Міністерство освіти і науки України * Донецький національний університет імені Василя Стуса * Ідентифікаційний код 02070803