

## **ВІДГУК**

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента**

**Аністратенко Юлії Ігорівни – на дисертацію**

**РАЧИНСЬКОГО Руслана Михайловича**

**«Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні», що  
була подана на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук  
за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове  
право; інформаційне право**

**Актуальність та доцільність проведення дослідження за тематикою «Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні» не викликає жодних сумнівів, адже протягом останніх років в Україні здійснюється ряд реформ в соціально-економічній та політичних сферах з метою забезпечення стабільного розвитку держави. Такий розвиток неможливий без ефективної системи адміністрування податків і зборів та контролю за нею. Зважаючи на викладене пріоритетним напрямком сучасної адміністративної реформи – є реалізація податкової реформи, сутність якої полягає: у зменшенні кількості податків та зборів, спрощення їх адміністрування, запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість та акцизного податку з ввезеного на митну територію України та виробленого пального; розширення використання електронних сервісів; удосконалення системи податкового контролю; створення центрів обслуговування платників податків, тощо.**

**Беручи до уваги викладене дослідження адміністрування податків і зборів має неабияке значення для сприяння успіху реформування податкової системи, виявлення недоліків правового регулювання**

виконання контролюючими органами своїх завдань та функцій, а також формулювання пропозицій щодо їх усунення.

При оцінці новизни основних положень та висновків дисертації відзначимо, що в роботі порушені нерозроблені раніше наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило одержати суттєві результати і виробити ряд власних ґрунтовних пропозицій.

Здобувачем обґрунтовано та визначено мету дисертації, яка полягає у аналізі нормативно-правової бази, що визначає правові засади адміністрування податків та зборів в Україні, виокремлення сучасних проблем у сфері адміністрування та надання пропозицій з удосконалення чинного законодавства в досліджуваній сфері.

З огляду на зазначені обставини дисертаційне дослідження Рачинського Руслана Михайловича є актуальним і своєчасним, оскільки воно присвячене теоретичному осмисленню правової природи адміністрування податків і зборів в Україні.

Про актуальність дослідження свідчить також його відповідність тем науково-дослідної роботи «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) кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиса Класичного приватного університету.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому, що вони використовуються у: 1) правотворчій та правозастосовній діяльності для вдосконалення практики застосування норм чинного законодавства щодо адміністрування податків та зборів, запропоновані рекомендації можуть бути використані в правозастосовній практиці Державної фіскальної служби у Запорізькій області; 2) науково-дослідній діяльності – під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань вдосконалення процесу адміністрування податків та зборів; 3)

навчальному процесі – при викладанні студентам Закладів вищої освіти дисциплін «Фінансове право України» та «Податкове право України».

**Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дисертація є комплексною роботою, яка присвячена визначенню сутності та особливостей адміністрування податків і зборів та формулюванню пропозицій для вдосконалення вітчизняного законодавства.

Високий ступінь обґрунтованості результатів дослідження зумовлений досить раціональною та внутрішньо узгодженою структурою дисертаційної роботи. Науково-теоретичне підґрунтя для виконання дисертації становлять наукові праці фахівців у галузі філософії, загальної теорії держави і права, адміністративного права, фінансового права, інших галузевих правових наук, у тому числі зарубіжних дослідників. Нормативною основою дисертаційного дослідження є Конституція України, міжнародні договори та угоди, нормативно-правові акти національного законодавства радянського та сучасного періодів, проекти законів та інших нормативно-правових актів, що визначають правові засади адміністрування податків і зборів. Дисертантом використано законодавство зарубіжних країн, досвід яких щодо правового регулювання адміністрування податків і зборів, що може бути використаний в Україні. Інформаційну та емпіричну основу дисертації становлять узагальнення практики діяльності контролюючих органів із забезпечення адміністрування податків і зборів, результати проведених соціологічних досліджень.

Здобувачем, як зазначається у рукописі, використано 197 джерел, що стосується різних аспектів теми дисертаційної роботи. Основні положення та результати дослідження знайшли відображення у 11 наукових працях, з яких наукові статті у фахових виданнях, матеріали науково-практичних конференцій, статті у інших наукових виданнях. Відповідний перелік публікацій наведений у авторефераті дисертації.

Узагальнений в роботі теоретичний та нормативний матеріал аналізується з використанням вираженого методологічного апарату, який включає як загальнонаукові, так і конкретні наукові методи пізнання, зокрема: історико-правовий, гносеологічний, порівняльно-правовий, структурно-функціональний, аналітичний методи. Застосування зазначених методів є обґрунтованим, що стало запорукою успішного вирішення поставлених дисертантом завдань.

**Характеристика змісту роботи.** Зміст дисертації в цілому характеризується досить високим теоретичним і науково-методологічним рівнем вирішення поставлених завдань. Чітко виражений теоретичний підхід до структурно-логічної побудови роботи, аргументовано визначити власну позицію щодо багатьох дискусійних проблем адміністрування податків і зборів.

**Повнота висвітлення результатів дослідження.** Основні результати дослідження викладено в семи статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України та наукових періодичних виданнях інших держав, у чотирьох тезах наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

Наукова новизна одержаних результатів полягає, насамперед у тому, що представлена робота є однією з перших спроб комплексно, з використанням сучасних загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, урахуванням останніх досягнень юридичної науки, положень чинного законодавства визначити сутність та особливості адміністрування податків і зборів та отримати нові знання які дозволили сформулювати нові наукові підходи до вдосконалення їх правового регулювання.

Заслуговує на увагу позиція автора про те, що облік платників податків – є одним із етапів заходів адміністрування, оскільки без податкового обліку заходи ідентифікації платника податків та його платежів позбавлені можливості забезпечення контролю за своєчасною та у повному обсязі сплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Але, на сьогодні, із запровадженням автоматичної системи реєстрації платників податків шляхом

подання відомостей від Єдиного державного адміністратора виникло ряд проблем, які потребують негайного вирішення.

Не менш важливим є положення у дисертаційній роботі про виявлення проблем, що виникають під час зняття з обліку платників податків в автоматичному режимі, однією з яких є відсутність правових підстав у контролюючих органів для реагування на стадії створення платника податків без наміру здійснення господарської діяльності, тобто фіктивних підприємств. Для державної реєстрації юридична чи фізична особа має подати в електронній формі документи, знаходячись на території будь-якої адміністративно-територіальної одиниці в Україні (через єдине вікно). Але до компетенції державного реєстратора не належить перевірка документів на предмет достовірності. Вказані обставини дають підстави для породження схем ухилення від оподаткування, але питання недопущення таких схем через правові запобіжники при реєстрації платника податків наразі законодавство не містить.

Цілком слушним є акцент, зроблений дисертантом на те, що одним із етапів здійснення адміністрування є вжиття заходів податкового контролю шляхом проведення перевірок платників податків. На етапі вдосконалення проведення перевірок їх кількість та якість все ж таки потребує покращення з огляду на наступне. По-перше кількість перевірок впливає на їх якість, від великої кількості погіршується якість. По-друге, результативність перевірок на предмет їх скасування в адміністративному та судовому порядку свідчить про вплив ряду чинників як-то відсутність належної та допустимої доказової бази в обґрунтування виявлених порушень, неоднозначне тлумачення норм податкового законодавства, корупційна складова при визначенні грошових зобов'язань та їх оскаржені. В третіх, кадровий потенціал у зв'язку із чисельними інституційними реформами органів податкової служби впливає на якість проведення перевірок.

Підтримуємо думку здобувача про те, що однією з проблем проведення позапланових податкових перевірок є можливість маніпулювання

платниками податків нормами права у вигляді застосування схем ухилення від проведення податкових перевірок, які полягають у недопуску для проведення податкової перевірки, за наявності підстав, визначених у ст.81 ПК України. У разі відмови від допуску до перевірки, перевірка вважається такою, що не розпочалась, вказані обставини фіксуються актом відмови від допуску. Після цього, заходом правового реагування – є застосування режиму адміністративного арешту активів платника податків. Проте, підтвердження адміністративного арешту, що повинно бути підтверджено рішенням суду. Але, виходячи з судової практики, провадження по справі закривається у зв'язку із наявністю спору про право, адміністративний арешт вважається не підтвердженим та ситуація переходить в площину судових процедур (стор. 183).

На особливу увагу заслуговують наступні положення, висновки, рекомендації та пропозиції, що викладені в цій дисертації, які найбільш наочно демонструють її новизну, теоретичну та практичну значущість:

– дослідження теоретико-методологічних питань, що стосуються поняття та сутності адміністрування податків і зборів, які можна розглядати у трьох аспектах: 1) як взаємодію системи органів управління, певних контролюючих органів та осіб – платників податків; 2) як діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямовану на виконання законодавства щодо сплати податків і зборів, та забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю; 3) як встановлений порядок виконання платником податків податкового обов'язку та реалізації ним своїх прав щодо сплати податків та зборів (стор. 26);

– запропоноване внесення змін до системи електронного адміністрування податку на додану вартість шляхом запровадження повної електронної фіксації діяльності платника податків, та направлення йому документу про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом (стор. 14);

– пропозиція про те, що для захисту податкової інформації необхідні окремі спеціальні законодавчі положення, які дають можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків, яка в чинній редакції Податкового кодексу, як процедура не визначена (стор. 99);

– запропонована класифікація податкових консультацій: 1) за адресатами поданої інформації: індивідуальна; узагальнююча; 2) за суб'єктами отримання консультації: консультації для юридичних осіб; для фізичних осіб-підприємців; 3) за елементами податків з приводу: встановлення суб'єктного складу платників податків; обчислення база оподаткування; встановлення об'єкта оподаткування; визначення ставки податку; порядку обчислення податку; встановлення податкового періоду; визначення строків та порядку сплати податку; визначення строків та порядку подання податкової звітності; 4) за формою оформлення: усна; письмова; 5) за компетенцією надання, ті, що надані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику; міжрегіональними територіальними органами; державними податковими інспекціями (стор. 115-116);

– висновок про виявлену проблему з якою вимушений зіштовхуватись платник податку у разі його переходу на облік до іншої адміністративно-територіальної одиниці у вигляді блокування електронного кабінету платника податків за попереднім місцем обліку. Для її вирішення запропоновано розглянути питання про повну електронну фіксацію діяльності платника податків, направлення останньому документу про визначення грошових зобов'язань контролюючим органом. Для цього запропоновано внести зміни до п. 200.1, ст. 200 ПК України (стор. 192);

– запропоноване здобувачем уточнення правової природи та змісту податкового контролю, а також наукова думка щодо доповнення системи принципів на яких він має ґрунтуватися, таких як: „своєчасність”,

„інноваційний підхід”, „збалансованість контрольних дій”, „компетенції”, „доступність”, „оперативність” (стор. 193);

– авторське бачення поняття «адміністрування податків та зборів», яке запропоновано розуміти – як правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових та митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків та зборів щодо їх сплати (стор. 191);

– ідея удосконалення класифікації прав та обов'язків контролюючих органів за напрямками процедур, що вони здійснюють в межах адміністрування, які згруповано за наступними критеріями: 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 (стор. 15);

У дисертації сформульовано й інші цікаві та корисні положення та висновки. Однак, як і при дослідженні будь-якої складної і нової теоретичної проблеми, в зазначеному дисертаційному дослідженні міститься чимало спірних, неузгоджених і не зовсім обґрунтованих положень, які можуть стати підґрунтям наукової дискусії і напрямами подальшої розробки даної проблеми. Зокрема:

1. Дисертант розглядаючи податкове адміністрування в Україні в історико-правовому аспекті, що є свого роду показником рівня розвитку держави взагалі, а також розвитку відповідних органів (стор. 27–41).



Зважаючи на що доцільно було б окремо визначити класифікацію історичних етапів розвитку системи адміністрування податків і зборів в Україні.

2. Враховуючи те, що дисертант аргументує позицію про те, що дослідження правового статусу осіб, що є учасниками правовідносин у сфері адміністрування податків та зборів не втрачає своєї актуальності, що пов'язано з реформуванням податкової системи та набуття нових прав та обов'язків кожної зі сторін відносин, очевидним було б уточнення щодо вдосконалення яких елементів правового статусу даних осіб саме необхідно в першу чергу.

3. Розглядаючи питання зарубіжного досвіду адміністрування податків і зборів та ролі податкового контролю на рівень економіки у розвинутих європейських країнах (стор. 130), робота була б сильнішою якби було наведено пропозиції щодо запровадження досвіду правового регулювання у цій сфері відповідної країни доцільно було б запровадити на сучасному етапі в Україні.

4. Розглядаючи у п.2.3. «Податкові консультації: правові основи здійснення та шляхи удосконалення співпраці з платниками податків» порівняння між узагальнюючими та індивідуальними консультаціями, потребує більш детального уточнення позиція щодо юридичного значення саме індивідуальної консультації для платника податків.

5. Потребує уточнення пропозиція дисертанта щодо запропонованої пропозиції прийняття окремих спеціальних законодавчих положень, які дають можливість отримання податкової інформації виключно судом на підставі судового рішення або отримання в установленому порядку згоди платника податків, яка в чинній редакції ПК України, як процедура не визначена.

Висловлені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку якості дисертації, а лише визначають вектори подальших досліджень. Послідовність та чіткість викладеного матеріалу свідчить про високий науковий рівень проведеного дослідження.

**Відповідність дисертації встановленим вимогам.** Дисертація Рачинського Руслана Михайловича «Правова природа адміністрування податків та зборів в Україні» є самостійним, комплексним та завершеним науковим дослідженням, тобто за своєю актуальністю, новизною постановки та вирішенням досліджених проблем, теоретичним рівнем і практичною корисністю, достовірністю і обгрунтованістю одержаних результатів повністю відповідає вимогам «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор – Рачинський Руслан Михайлович заслуговує на присудження йому наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**Офіційний опонент:**

доктор юридичних наук, доцент,  
професор кафедри фінансового права  
Університету державної  
фіскальної служби України



**Ю.І. Аністратенко**

