

До Спеціалізованої вченої ради

Д 41.086.01 Національного
університету «Одеська юридична
академія»

ВІДГУК

**офіційного опонента – доктора юридичних наук Пришви Надії Юріївни
на дисертацію Беспалової Аліси Олексіївни на тему: «Правове
регулювання адміністрування податків і зборів в Україні», подану на
здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю
12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне
право**

Актуальність теми дисертації. Ефективність функціонування податкової системи, повноцінне наповнення доходної частини Державного та місцевих бюджетів значною мірою залежить від стану адміністрування податків та зборів в країні. В умовах економічної нестабільності в Україні, адміністрування податків має бути стабілізуючим фактором, оскільки саме чітка та законодавчо закріплена визначеність процесу адміністрування податків для учасників податкових правовідносин привносить елемент прозорості у процес формування грошових потоків та створення умов для розвитку підприємництва. Недостатньо раціональна організація структури та діяльності контролюючих органів, зокрема, веде до збільшення витрат на їх функціонування, знижує результативність їхньої роботи, в тому числі, їхній фіскальний потенціал. Саме збільшення ефективності податкового адміністрування є головною складовою, за якою визначається доцільність більшості ініціатив в сфері податкового реформування. Відтак, проблематика ефективності податкового адміністрування в Україні є одним із перспективних напрямків зміцнення законності та утвердження балансу публічних та приватних інтересів у податковій сфері.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів податкового адміністрування свідчать про те, що сутність податкового адміністрування ще не розкрита у повному обсязі. Безліч точок зору щодо визначення поняття "податкове адміністрування" та існуючі протиріччя при його здійсненні спонукають знову повертатися до вказаної тематики.

Представлене дисертаційне дослідження зачіпає широке коло питань теоретичного обґрунтування сутності та особливостей податкового адміністрування, його механізму.

Зв'язок дослідження з науковими програмами. Актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, його пізнавальний характер підкреслює зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Конкретне наукове завдання щодо дослідження проблематики виконано відповідно до Плану наукових досліджень кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія» «Системи адміністративного, адміністративно-процесуального та фінансового права у контексті адміністративної реформи», який є складовою частиною теми «Традиції і новації у сучасній українській державності та правовому житті» (державний реєстраційний номер 0106U004970), дослідження якої здійснюється в Національному університеті «Одеська юридична академія».

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Аналізуючи зміст роботи, можна дійти висновку, що проведене дослідження є самостійним, творчим, цілісним і актуальним. Дисертація А.О. Беспалової характеризується системним підходом до предмету дослідження. Визначені в роботі завдання дослідження відповідають його загальній меті, яка полягає у визначенні поняття податкового адміністрування, особливостей його механізму, та розробці на цій основі пропозицій, спрямованих на удосконалення чинного податкового законодавства.

Наукова робота є структурно логічною і системною. В дисертації на базі проведеного історичного огляду основних етапів формування наукових концепцій податкового адміністрування, з використанням сучасних методів наукового пізнання, визначено правову природу механізму податкового адміністрування, охарактеризовано його особливості, виявлено колізії і прогалини у нормативному закріпленні поняття податкового адміністрування, розроблено пропозиції щодо його удосконалення. На цій основі автор вивчає зміст податкового адміністрування через мету, функції та завдання, моделює статус суб'єктів податкового адміністрування. Дисертантка робить принциповий наголос на доцільності розмежування податкового адміністрування як організаційно-розпорядчої діяльності від податкової юрисдикції. В цьому аспекті дисертантка акцентує увагу на тому, що примус в податковому адмініструванні застосовується виключно в обмеженому вигляду – у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Під час дослідження було використано широкий спектр як філософських, загальнонаукових, так і спеціальних методів, що були обрані з урахуванням поставленої мети, визначених задач, об'єкта і предмета дослідження, а саме історико-правового, порівняльно-правового, структурно-логічного, порівняльно-догматичного, формально-логічного, методів аналізу, синтезу, класифікації, групування тощо. Усі ці методи дисертантом застосовано у взаємозв'язку та взаємодії, відповідно до поставленої мети та задач, об'єкта та предмета дослідження.

Джерельну базу дисертації становить 349 наукових праць і нормативно-правових актів. Баспалова А.О. під час дослідження спиралася на фундаментальні праці з теорії права, фінансового права, цивільного, кримінального права, адміністративного права. Нормативною основою роботи є Конституція України, Податковий кодекс України, чинні нормативно-правові акти, які регулюють відносини у сфері податкового адміністрування, відомчі

нормативно-правові акти, якими регламентуються окремі елементи зазначеної категорії та визначено правовий статус суб'єктів податкового адміністрування, а також міжнародні нормативно-правові акти та законодавство зарубіжних країн.

Наукова новизна і практична значущість одержаних результатів. Новизна дисертації А.О. Беспалової виявляється як у самому підході до досліджуваних проблем, так і у запропонованому способі розв'язання конкретних питань теми.

Характеризуючи наукову новизну дослідження слід зазначити, що дисертація А.О. Беспалової є одним з перших у вітчизняній науці фінансового права узагальненим монографічним дослідженням правового регулювання податкового адміністрування в Україні у контексті оновлення податкового законодавства України. У результаті здійсненого дослідження сформульовано низку положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, до найбільш значущих із яких належать:

Уперше виокремлено етапи становлення і розвитку законодавства з питань податкового адміністрування в Україні (с.85); виокремлено та охарактеризовано поняття «фіскальне адміністрування», визначено, що поняття «фіскальне адміністрування» та «податкове адміністрування» співвідносяться, як ціле та частина (с.45-46; 85); виокремлено та охарактеризовано такі форми податкового адміністрування, як контрольні та забезпечувальні; здійснено класифікацію форм податкового адміністрування на: 1) контрольні; 2) забезпечувальні (с.57-58); вказано на доцільність здійснення реєстрації об'єктів нерухомого майна контролюючими органами на прикладі досвіду Швеції (с.72-74).

Удосконалено низку теоретичних і практичних положень щодо процедури досудового врегулювання адміністративно-правових спорів, зокрема: визначення поняття «податкове адміністрування»: а) у широкому розумінні, як

управлінську діяльність із координації податкової системи у державі; б) у вузькому розумінні, як управлінську діяльність, спрямовану на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування з боку контролюючих органів примусу у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку до платників податків, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо) (с.48); удосконалено поняття «механізм податкового адміністрування», як сукупності органів та осіб, які беруть участь у процесі податкового адміністрування (суб'єктна складова), і форм податкового адміністрування (функціональна складова) (с.51); класифікацію функцій податкового адміністрування на: фіскальну, регулюючу, контрольну (с.52); класифікацію суб'єктів податкового адміністрування на: 1) контролюючі органи; 2) особи, що виконують податковий обов'язок; 3) особи, що сприяють податковому адмініструванню (с.90).

Крім того, в роботі набули подальшого розвитку висновки про те, що віднесення податкових агентів до платників податків за податком на доходи фізичних осіб є помилковим, оскільки сплата податку податковим агентом здійснюється за рахунок коштів платника податків, а не податкового агента (с.121-126); положення про нетотожність понять «податковий процес» та «податкове адміністрування» (с.34); положення про те, що при застосуванні адміністративного арешту, як виключного способу забезпечення виконання податкового обов'язку, лише контролюючий орган має право обирати вид адміністративного арешту, виходячи з конкретної ситуації (с.180, 182); теза про те, що пеня є правовідновлювальною санкцією, яка має виключно компенсаційний характер та виникає на підставі податкового правопорушення (с.185-186).

Наукове, теоретичне і практичне значення висновків, отриманих в результаті роботи над дисертацією, полягає насамперед у можливості їх використання для формування теоретичної конструкції податкового адміністрування та його відмежування від інших інститутів фінансового права, зокрема, фіскального адміністрування, податкового процесу, внесення змін та доповнень до норм Податкового кодексу України з метою удосконалення процедури податкового адміністрування, його механізму, та подальшого розвитку наукових положень теорії фінансового права, теоретико-правових засад податкового адміністрування. Окрім того, окремі положення та висновки можуть використовуватися у навчальному процесі при викладанні курсів у ході викладання дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», підготовки підручників та навчальних посібників із зазначених дисциплін.

Оцінка змісту дисертації. Структурно дисертація складається із вступу, двох розділів, які охоплюють сім підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаних джерел. Структура дисертації повністю відповідає цілям і задачам дослідження, дозволяє послідовно розглянути ключові питання щодо удосконалення процедури податкового адміністрування, його механізму, що сприятиме досягненню якісно нового рівня відносин між державою в особі контролюючих органів та платниками податків. У дослідженні А.О. Беспалової порушено не розроблені раніше наукові і практичні завдання, розв'язання яких дозволило одержати цікаві результати і виробити ряд корисних пропозицій.

Серед авторських міркувань, що заслуговують на першочергову увагу, слід відзначити авторську позицію, відносно повного відмежування податкового адміністрування від податкової юрисдикції (с.40-42).

Автор наголошує на нетотожності понять «податковий процес» і «податкове адміністрування», оскільки перше є інститутом податкового права, тобто системою охоронних норм, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, а друге – це діяльність спеціально уповноважених

органів, яка, у першу чергу, цим інститутом податкового права і спрямовується (с.34). Окремої уваги заслуговує висновок про те, що податкове адміністрування поєднує у собі як відносини з добровільної сплати податків, так і примусу, тоді як податковий процес охоплює правовідносини з добровільної реалізації податкового зобов'язання, з примусового виконання податкового зобов'язання і з притягнення до фінансової відповідальності.

Додаткової ваги сформульованому баченню поняття та механізму податкового адміністрування в Україні додає посилення на досвід інших країн, зокрема, заслуговує на увагу інститут оцінювання роботи податкових органів Німеччини. Справедливо відзначається, що така взаємодія податкових органів із платниками податків є одним із показників службової відповідності (с.68-69).

Вивчивши іноземний досвід, дисертантка дає розгорнуту характеристику діяльності податкових судів (США, Канада, Німеччина) (с.64-68) та надає аргументований висновок щодо доцільності створення подібних органів в Україні (с.67)

Проведений порівняльний аналіз податкового адміністрування в Україні з процедурою податкового адміністрування у зарубіжних країнах дозволив дисертантці виокремити найбільш важливі особливості у механізмі податкового адміністрування, правового статусу суб'єктів податкового адміністрування.

Особливу увагу в роботі приділено функціям податкового адміністрування. Виділено наступні функції податкового адміністрування: фіскальна, регулююча, контрольна, які спрямовано на вирішення наступних завдань: організація обліку платників податків; організація інформаційно-аналітичного забезпечення процесу сплати податків та податкової звітності; визначення суми податкових зобов'язань; надання адміністративних послуг платникам податків у процесі виконання податкового обов'язку; організація контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати встановлених податків; організація погашення податкового боргу платників податків різним

аспектам забезпечення конфіденційності досудового врегулювання адміністративно-правових спорів (с. 51-54).

Автор цілком справедливо формулює висновки щодо виокремлення таких груп суб'єктів податкового адміністрування: 1) контролюючих органів, що здійснюють контроль за правильністю і своєчасністю сплати податків і зборів; 2) платників податків (юридичні, фізичні особи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи); 3) осіб, які сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, нотаріуси, представники). У той же час, авторкою справедливо наголошується, що слід розмежовувати поняття «суб'єкти податкових правовідносин» і «суб'єкти податкового адміністрування», які не є тотожними, оскільки податкове адміністрування є лише частиною (інститутом) податкового права (с.89-90).

Заслужують на увагу пропозиції щодо чіткого окреслення статусу контролюючих органів. Так, дисертант наполягає, що Положення про Державну фіскальну службу України необхідно узгодити з п. 41.1. ст. 41 Податкового кодексу України, оскільки на органи Державної фіскальної служби не покладено обов'язку щодо **забезпечення** формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, а визначено як орган, що здійснює її **реалізацію**. Цілком вірно окреслено статус усіх суб'єктів податкового адміністрування, особливості їх ролі у здійсненні податкового адміністрування (с.93-97).

Значну увагу приділено виконанню податкового обов'язку платниками податків, оскільки податковий обов'язок є невід'ємною складовою механізму податкового адміністрування (с.134-150).

Цікавими є пропозиції щодо виокремлення двох форм податкового адміністрування (функціональна складова механізму податкового адміністрування), таких як контрольні та забезпечувальні. Так, дисертантка пропонує віднести до контрольної форми: взяття платників податків на облік,

інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок. Вірно відзначено про подвійну природу податкового контролю: з одного боку, він передбачає застосування примусу, з іншого - він є втіленням сервісного обслуговування, яке має вираз в обліку платників податків та інформаційно-аналітичному забезпеченні.

До другої групи форм податкового адміністрування авторка відносить: 1) визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом; 2) апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане з порушенням податкового законодавства; 3) податкові консультації; 4) способи забезпечення виконання податкового обов'язку – податкова застава та адміністративний арешт майна (с.57-58).

Цілком слушно дисертантка акцентує увагу на колізії між окремими нормами ПК. Зокрема між п.14.1.1-1 статті 14 та п.40.1 статті 40 ПК щодо визначення місця податкового контролю в системі податкового адміністрування.

Позитивним фактором роботи є запропоновані автором зміни до окремих статей ПК України та авторські редакції цих статей (с.194-195).

Повнота викладу результатів в опублікованих працях. Результати дисертаційного дослідження А.О. Беспалової висвітлено у 13 наукових публікаціях (6 з яких опубліковано у наукових фахових виданнях), у тому числі 1 – у зарубіжному виданні, і 7 - у тезах доповідей.

Оцінка ідентичності змісту автореферату і основних положень дисертації. Аналіз дисертаційної роботи й автореферату А.О. Беспалова дає підстави стверджувати, що основні положення автореферату і дисертації є ідентичними. Наведені в авторефераті наукові положення, висновки і рекомендації достатньо повно розкриті й обґрунтовані у тексті дисертації.

Зауваження і дискусійні положення дисертації. Поряд з позитивними здобутками дисертаційного дослідження А.О. Беспалової, які є важливими для теорії фінансового права, розвитку і нормативного забезпечення процедури податкового адміністрування, в рецензованій дисертації мають місце положення, які сприймаються неоднозначно, видаються суперечливими або потребують додаткового обґрунтування.

1. На с.28 дисертантка вказує, що поняття «адміністрування податків і зборів» та «податкове адміністрування» є тотожними. Автор зазначає: «у даному дослідженні ці терміни використовуються як синоніми, але ґрунтуючись на вже сформованих у літературі концептуальних підходах, частіше використовують термін «податкове адміністрування».

Однак, законодавець оперує переважно терміном «адміністрування податків і зборів». Посилання дисертантки на розпорядження Кабінету Міністрів України, в яких вживається термін не «адміністрування податків і зборів», а «податкове адміністрування» (с.45) вбачається не достатньо переконливим для висновку щодо тотожності даних понять, оскільки розпорядження КМ не належать до нормативно-правових актів. Для даного висновку потрібна додаткова аргументація.

2. На с. 48 роботи дисертантка зазначає, що податкове адміністрування – «це управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку з можливістю застосування заходів примусу з боку контролюючих органів». Далі Беспалова А.О. конкретизує: «...примус у податковому адмініструванні застосовується в обмеженому вигляді – саме у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку (с.49). Тобто, поза межами податкового адміністрування дисертантка залишає застосування фінансових санкцій. Однак, податкове адміністрування в дисертаційній роботі ототожнюється із адмініструванням податків. Відповідно до глави 11 «Відповідальність» Розділу 2 Податкового кодексу України під адміністрування податків і зборів підпадають відносини щодо застосування фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Як

зазначається в статті 111 Податкового кодексу «фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені».

Висновок дисертантки щодо місця фінансових санкцій в складі податкового адміністрування потребує уточнення.

3.В дисертації широко висвітлено іноземний досвід податкового адміністрування (підрозділ 1.3 розділу 1). Це є позитивним фактором. Однак, в роботі не завжди присутня оцінка автора доцільності використання даного досвіду в Україні. На с.77-78 дисертантка наводить приклад Грузії, де запроваджено посаду податкового омбудсмена. Бажано було проаналізувати його повноваження та провести порівняння статусу податкового омбудсмена в Грузії та бізнес омбудсмена в Україні.

На с. 73-74 Беспалова А.О., за прикладом Швеції, вказує на необхідність віднесення реєстрації нерухомого майна до функцій контролюючих органів, що на думку дисертантки дозволило б оптимізувати систему податкового адміністрування. Автору слід було надати аргументацію даного висновку, навівши підстави для такого запозичення.

4. На с.57-58 дисертації автором виокремлюються дві групи форм податкового адміністрування: контрольні (взяття платників податків на облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок) та забезпечувальні форми (визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом, апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане із порушенням податкового законодавства, податкові консультації, способи забезпечення виконання податкового обов'язку - податкова застава та адміністративний арешт майна). Проте в підрозділі 2.4 Розділу 2 дисертатції приділено увагу тільки окремим із перелічених форм, тоді як не розкрито такі аспекти, як взяття платників на облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкові консультації.

Наведені вище критичні зауваження та рекомендації стосуються дискусійних питань, і не применшують значення отриманих в роботі висновків, не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження.

ЗАГАЛЬНИЙ ВИСНОВОК

Дисертаційне дослідження Беспалової Аліси Олексіївни на тему: “Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні” є самостійною, завершеною, кваліфікаційною науковою працею, в якій відображено нові науково обгрунтовані результати, що в своїй сукупності є суттєвими для розвитку науки фінансового права, а саме - сприяють формуванню нового для фінансово-правової науки інституту податкового адміністрування, спрямованого на удосконалення процедури та механізму податкового адміністрування.

Викладене дозволяє зробити висновок про те, що дисертація на тему: «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні», відповідає вимогам, вставленим пунктами 9 та 11 «Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор – Беспалова Аліса Олексіївна на підставі прилюдного захисту заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент –
доктор юридичних наук,
професор, завідувач кафедри фінансового
права Київського національного університету
імені Тараса Шевченка



Н.Ю. Пришва

ПІДПИС ЗАСВІДЧУЮЧОГО
ВЧЕНОГО СЕКРЕТАРЯ
КАРАУЛЬНА Н.В.
14.11.2014

