

До спеціалізованої вченої ради Д 35.052.19  
Інститут права та психології Національного  
університету «Львівська політехніка»

### **ВІДГУК**

**офіційного опонента доктора юридичних наук, професора Тильчик Ольги Віталіївни на дисертаційне дослідження Яська Ігоря Віталійовича за темою «Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні», представлені на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право**

**Актуальність теми дослідження.** Формування податково-правової доктрини в Україні безпосередньо пов'язано із процесом становлення та розвитком податкового законодавства. Історично склалися два основні напрями, на яких базується податкове регулювання. Передусім, у методологічному сенсі існує підхід до необхідності визначення такого інструменту, як податок та суміжні категорії – мито, збори в оподаткуванні, з'ясування правової природи таких платежів, підстав їх нарахування та особливостей справляння. По-друге, це завдання із закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання засобами податкового права.

Приналежно, що поняття виконання податкового обов'язку є однією із центральних категорій податкового права. Зобов'язання є характерними для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи з урахуванням принципу рівності суб'єктів. Податкові відносини будуються з урахуванням конструкту «влада – підпорядкування». Відтак, навряд чи зобов'язання може відобразити сутність сервісної стратегічної мети діяльності публічної адміністрації в даній сфері. Імперативність регулювання податкових відносин опосередковує нерівність як основну ознаку податково-правового регулювання, що відображено у змісті та структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового

права. Таким чином, з урахуванням динаміки правової системи, зміни підходів до доктринальних положень, передусім до системи, призначення публічних галузей права, активізація міжнародного співробітництва з впровадження міжнародно-правових стандартів, зокрема у питаннях виконання податкового обов'язку, є основними напрямками розвитку науки і практики.

Нині, держава в особі органів, що формують та реалізують податкову політику в Україні мають забезпечити функціонування відносин «громадянин – держава», дотримуючись при цьому принципів публічного управління. Варто констатувати, що не зважаючи на стрімкий процес реформування в українському суспільстві, досить складно приживаються світові тенденції налагодження партнерських взаємовідносин платників податків та контролюючих органів, які виконуючи державне завдання із забезпечення виконання податкового обов'язку, часто ігнорують засадничі права і свободи людини і громадянина. Суттєве зниження соціально-правової свідомості, кризові процеси, що проходять в Україні в умовах агресії на Сході країни, на фоні зубожіння населення опосередковується зростанням державних видатків на оборону, реформування, загалом функціонування державного апарату. Відповідно це сприймається як надмірний тиск на бізнес, загалом платника податків.

У цьому контексті особливого значення набуває створення такого механізму адміністрування податків, інших платежів, який би відповідав потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв подоланню девіації економіки від сталого розвитку, забезпечив зниження податкового навантаження, спрощення оподаткування, ініціював підвищення активності суб'єктів господарювання, створив умови для залучення як національних, так й іноземних інвестицій, забезпечував зростання добробуту населення.

З огляду на викладене надзвичайної актуальності набуває предмет обраного автором дослідження – теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні. На користь актуальності і своєчасності теми дисертаційного дослідження свідчить також і та обставина, що податкове адміністрування поки ще перебуває в стадії формування та приведення такої діяльності до міжнародних стандартів.

Формулювання теми дисертаційного дослідження, спосіб її висвітлення, а також теоретичний та методологічний процедурний апарат не викликають сумнівів, відповідно – підтверджують професіоналізм автора. Обґрунтування актуальності теми дослідження є переконливим.

Предмет та об'єкт дослідження визначено чітко, а їх співвідношення вимірюється як конкретне та загальне. Їх обрання збігається із фактичним матеріалом дисертаційного дослідження та відповідає дійсному науковому пошуку І.В. Яська.

Належний ступінь обґрунтованості і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій забезпечуються використанням низки загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, застосування яких не викликає сумнівів. Їх перелік не лише приведено у відповідній рубриці, а й розкрито – змістовно представлено визначення того, що автором досліджувалося. Вказаного комплексу методів достатньо для вирішення теоретичних та практичних (прикладних) завдань. Також – рівнем узагальнення теоретичних висновків і поглядів, викладених у ретельно вивчених напрацюваннях вітчизняних і зарубіжних вчених; належним критичним аналізом відповідних нормативно-правових актів; репрезентативними емпіричними даними судової практики; належною апробацією результатів дослідження та їх оприлюдненням, відповідно вимог, що висуваються до такого роду робіт.

Використання достатнього обсягу нормативно-правових актів, загальнотеоретичних і прикладних праць вчених, розробок фахівців у галузі фінансового та адміністративного права надало можливість здобувачу методологічно коректно підійти до обґрунтованості висновків та рекомендацій у роботі.

Більшість положень, висновків і практичних рекомендацій, сформульованих у дисертації, належним чином обґрунтована і апробована, а також достатньо повно викладено в опублікованих здобувачем працях.

Наукова новизна містить положення, які є новими для науки фінансового права й підтверджується, зокрема зверненням автора до аналогічних дисертацій та

публікацій інших авторів, виданих останнім часом, у ній наявні конкретні наукові результати, що не носять поверхневого чи декларативного характеру, а є достатньо обґрунтованими.

Дисертація здобувача є завершеною працею, в якій отримані науково обґрунтовані результати, які в сукупності вирішують актуальне наукове завдання, пов'язане із удосконаленням податкового адміністрування.

Автореферат дисертації відповідає її змісту та повністю відображає основні положення і результати дослідження. Дисертацію та автореферат оформлено відповідно до встановлених вимог. Матеріали дослідження викладені в у 9 публікаціях, з яких 5 статей опубліковані у фахових виданнях, 1 з яких включено до наукометричної бази даних Index Copernicus та 4 тезах виступів на науково-практичних заходах. Всі публікації підготовлені дисертантом одноособово, достатньо повно відображають зміст дисертації та підтверджують самостійність наукового пошуку.

Аналізуючи зміст дисертаційного дослідження, слід врахувати наступні положення: у першому розділі дисертаційного дослідження проаналізовано поняття й положення, на підставі яких наводиться визначення та розкривається зміст податкового адміністрування.

Дисертація, у цілому, є завершеною працею, в якій у логічній послідовності розкрита мета і завдання дослідження, складається з переліку умовних скорочень, вступу, трьох розділів, що включають сім підрозділів, висновків, додатків та списку використаних джерел.

У контексті дослідження питань, що становили проблематику дисертаційного дослідження, автор аналізує питання визначення понять, змісту, елементів та принципів податкового адміністрування, що дало змогу дисертанту зауважити, що взаємодія принципів оподаткування суттєво ускладнюється конфліктами між цілями та ефектами, притаманними окремим принципам. Забезпечення максимального державного доходу не може бути проголошене окремим принципом, але фіскальна достатність податкової системи досягається сама собою як інтегрована дія розглянутих принципів економічної ефективності,

дешевизни та адміністративної простоти, гнучкості (еластичності), транспарентності (прозорості), справедливості (рівності).

Досліджуючи систему податкового адміністрування, І.В. Ясько цілком слушно зауважує, що система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Елементами системи податкового адміністрування автор визначив такі:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Позитивно вдається думка автора про необхідність розділяти саме податкове адміністрування, механізм його реалізації та податкову політику. Співвідношення наведених понять має важливе значення для розуміння суті здійснення податкового адміністрування. Дисертант визначає, що податкове адміністрування – це управління податковими правовідносинами за допомогою певної державної фінансово-економічної політики, з урахуванням відповідальності за виконання доручених завдань, при безпосередній участі спеціальних державних органів. Механізм же податкового адміністрування, на думку І.В. Яська, складається з сукупності законодавчих, підзаконних та інструктивних правил поведінки в зазначеній сфері державного управління, покладених на кожного учасника правовідносин. Автор констатує, що співвідношення податкової політики та податкового адміністрування виражається в їх тісному взаємозв'язку, однак визначальним у цьому зв'язку є податкова політика. Вважаємо, що податкове адміністрування є засобом проведення політичних державних рішень в податковій сфері.

Дисертантом проаналізовано особливості суб'єктів адміністрування

податків. Зокрема дисертант зауважує, що однією з найбільш характерних рис податкового адміністрування є множинність суб'єктів, які його здійснюють. Якщо систему органів кримінально-правової та цивільно-правової юрисдикції можна охарактеризувати як моносистему, оскільки її здійснюють тільки судові органи, то податкове адміністрування – численні і різноманітні суб'єкти.

Слушною є думка дисертанта про значимість податкового контролю для динамічного розвитку економічних відносин. Автор наголошує, що головним призначенням податкового контролю слід визнати створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, при яких виключаються порушення податкового законодавства (с. 56-57).

Приваблює те, що дисертантом виділено проблеми податкового адміністрування в Україні: 1) недосконалість податкового законодавства при здійсненні основних форм податкового контролю; 2) дисбаланс інтересів контролюючих органів і платників податків. Податкова культура в Україні завжди була і залишається на низькому рівні, вона складається з поєднання таких чинників як: менталітет платників податків; економічна неграмотність платників податків; слабка готовність платників податків до взаємодії з контролюючими органами, недовіра платників податків до контролюючих органів.

Автор слушно визначає пріоритети механізму податкового адміністрування в сучасних умовах, а саме – узгодження стратегічних цілей всіх суб'єктів соціально-економічної діяльності: держави, бізнесу, суспільства; забезпечення таких умов для роботи сумлінних платників податків, за яких сплата податків в повному обсязі стане нормою.

Разом із висвітленням загальнотеоретичних положень в дисертації розглядається значна кількість питань прикладного характеру, які стосуються адміністрування податків в Україні.

Висновки по вказаній дисертації логічно витікають із вище охарактеризованих ознак наукового пошуку, відповідають завданням, поставленим у роботі, носять наукову та практичну цінність, достатньо

обґрунтовані, за змістом відповідають спеціальності за напрямом якої виконується дослідження, однак доцільно було б використати емпіричні показники за 2018 рік, що лише посилює достовірність отриманих результатів та підкреслило практичну значущість і своєчасність.

Обґрунтовані автором положення і рекомендації можуть бути використані при викладанні навчальних дисциплін «Податкове адміністрування», «Податкове право», «Фінансове право» в інституті Права і психології Національного університету «Львівська політехніка».

**Дискусійні положення та зауваження до дисертації.** Висока оцінка змісту дисертаційного дослідження не виключає наявності окремих питань, які мають дискусійний характер або потребують додаткового обґрунтування.

1. У процесі формування понятійного апарату дослідження, дисертант проводить аналіз окремих підходів до встановлення сутності і змісту поняття «адміністрування податків». Варто відзначити, що наведене поняття є первинним по відношенню до інших, визначених в роботі, оскільки міститься у темі дослідження. Тому, усі припущення стосовно його нового розуміння визначають вихідну ідею дисертації та виводять результати пізнання на більш якісний рівень, що дає змогу системно підійти до вирішення наукового завдання та вийти за межі вже наявних знань. Не піддаючи сумніву достовірність результатів дисертаційного дослідження, нажаль дисертант не запропонував авторського визначення такого поняття, що опосередковує необхідність представити його під час прилюдного захисту.

2. В дисертації автор зазначає, що в деяких країнах спостерігається перехід у сфері адміністрування податків від примусових методів до відносин співпраці (дружнього партнерства) з платниками податків. Інструментами цього методу слугують податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, укладання міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування тощо. Водночас дисертант не аналізує, можливість впровадження цих інструментів у сфері адміністрування податків в Україні.

3. Серед принципів податкового адміністрування автор приділяє увагу

принципу рівності перед законом як однієї із фундаментальних конституційних вимог. Зважаючи на те, що означений принцип є логічним продовженням принципу соціальної справедливості, його дослідження є необхідною умовою для оцінки ефективності податково-правового регулювання, а відтак і адміністрування податків (інших платежів). Однак, дисертаційне дослідження лише виграло б за умови більш ґрунтовного аналізу правової регламентації такого принципу та оцінки стану його дотримання в податково-правових відносинах на сучасному етапі реформування.

4. Ідея формування партнерських відносин держави із платником податків в науці та практиці діалектично пов'язана із реалізацією функції контролю, як основного способу забезпечення законності. Недивно, що автор, досліджуючи закономірності податкового адміністрування, звернувся до аналізу такої категорії. Безсумнівно реалізація функції контролю є одним із основних факторів, що дисциплінує поведінку платника податків і робить прозорим внутрішньо суспільні відносини опосередковані виконанням податкового обов'язку. Приналежно, що організація податкового контролю передбачає здійснення системи заходів за виконанням податкового обов'язку у правовій формі. Розвиток правових форм і методів здійснення податкового контролю має важливе значення для збереження балансу інтересів платників податків та держави в особі контролюючих органів. Відтак, важливість піднятої на поверхню проблематики в рецензованому дисертаційному дослідженні мало б супроводжуватися більш ґрунтовним аналізом форм та методів податкового контролю.

5. Дослідження законності в діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування здійснено автором крізь призму характеристики окремих способів вирішення спорів у сфері податково-правових відносин. Однак, маємо констатувати складність даної категорії, оскільки підходи щодо розуміння спір у сфері публічно-правових відносин, зокрема й податкових, характеризуються неоднозначністю, внутрішньою суперечністю, невизначеністю, застарілістю теоретичних підходів, що ускладнює практичну діяльність щодо захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб та прав і свобод юридичних осіб. Відповідно,



заслугове на більш ретельне опрацювання категорія спір у сфері податково-правових відносин.

Натомість, більшість висловлених зауважень мають дискусійний характер, потребують додаткових пояснень або аргументації і у значній мірі не впливають на достатній рівень положень і висновків дисертаційного дослідження.

### **Висновок**

Дисертація Яська Ігоря Віталійовича на тему: «Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні» є завершеною науковою працею, що вирішує важливе наукове завдання, відповідає вимогам Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567 (з наступними змінами та доповненнями), а її автор – Ясько Ігор Віталійович заслугове на присудження йому наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право».

Офіційний опонент:

**професор кафедри адміністративного права**

**і процесу та митної безпеки**

**Університету державної фіскальної служби України**

**доктор юридичних наук, професор**

**О. Тильчик**



*О. Тильчик*  
засвідчую:  
Головний секретар УДФС України  
» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.