

ВІДГУК

офіційного опонента

на дисертацію Вінцової Дар'ї Сергіївни на тему: «Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування»,
подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Податкове регулювання, як і будь-яке інше інституційне та галузеве правове регулювання має свої основоположні принципи. Саме завдяки таким принципам об'єктивні закономірності суспільного розвитку у сфері податкових відносин втілюються в податково-правову матерію, визначаючи усю динаміку та особливості податково-правового регулювання. У подальшому такі податкові принципи стають керівними ідеями та головними орієнтирами для всіх учасників податкових правовідносин. На ці ж вихідні принципи, у першу чергу, має звертати увагу й законодавець, будуючи національну податкову систему та встановлюючи податкові механізми конкретних податків та зборів. Актуальність та необхідність проведеного дослідження співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування не викликає сумнівів. Так, хоч у чинному Податковому кодексі України існує окрема стаття, присвячена основним засадам податкового законодавства України, однак за її текстом визначеним є лише зміст кожного окремого принципу. При цьому питання системного тлумачення цих принципів у взаємозв'язку один з одним у тексті кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства не розкривається, так само не вказується і на зв'язок цих принципів із перспективними напрямами податкової політики. Тим самим виникає певна прогалина у одному із найважливіших інститутів податкового права. Отже вирішення вказаного питання має взяти на себе доктрина податкового права.

Рецензована дисертація побудована на досягненнях вітчизняної й світової юридичної науки по обраній проблематиці та відрізняється високим науковим рівнем. Звертаючись до наукових досліджень відомих представників науки фінансового права (Л. К. Воронової, Н. В. Воротіної, О. М. Горбунової, М. В. Карасьової, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Г. В. Петрової,

С. Г. Пепеляєва, Н. Ю. Пришви, Л. А. Савченко, І. Л. Самсіна, О. О. Семчик, та інших) та фундаментальних праць представників теорії держави і права й інших галузевих наук (С. С. Алексєєва, Ю. П. Битяка, С. М. Братуся, С. П. Погребняка), а також праць філософів і соціологів (Й. Гьофнера, Дж. Ролза, О. Хеффе та ін.), в яких висвітлені окремі аспекти чи питання, що пов'язані з проблемами, які досліджуються у поданій до захисту роботі, дисертант приділяє увагу визначеній проблемі та виробляє наукову концепцію щодо вдосконалення правового змісту принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування. Ретельний аналіз сучасних проблемних моментів правового регулювання принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування дозволяє здобувачу сформулювати нові теоретико-правові ідеї, які заслуговують підтримки та визнання, висунути аргументовані пропозиції відносно вдосконалення чинного законодавства, а також щодо правозастосовної діяльності в окресленій сфері, зокрема при адмініструванні податків та зборів контролюючими органами.

Структура рукопису запропонована здобувачем є досить обґрунтованою. Послідовність викладення матеріалу в дисертації повністю відповідає класичному науковому підходу. Вдало сформульовано мету дослідження, яку досягнуто завдяки чіткому визначенню дисертантом завдань. Сформульовані об'єкт і предмет дослідження відповідають темі дисертаційної роботи.

Висновки і пропозиції, що містяться у роботі, достатньою мірою оригінальні, не повторюють відомих у науковій літературі і належним чином обґрунтовані, достовірні, що обумовлюється як вдало обраною методологією дослідження, зокрема використанням таких наукових методів дослідження як діалектичний, структурного та функціонального аналізу, порівняльно-правовий, історико-правовий, спеціально-юридичний та інших, так і повним і всебічним використанням емпіричного матеріалу. Дисертант опрацював наукові праці українських та зарубіжних вчених (205 джерел), отже джерельну базу дослідження можна вважати цілком репрезентативною. Слід відмітити, що особлива увага приділяється й аналізу законодавства. Автор поєднує глибоку обізнаність у реальних законодавчо-правових проблемах із ґрунтовною

ерудицією як в цілому у фінансово-правовій галузі, так і стосовно засад вітчизняного податкового законодавства та їх закордонних аналогів. Підтвердженням наведеної тези є значна кількість публікацій Вінцової Д. С. (10 праць) за темою дисертаційного дослідження, що побачили світ як в Україні, так і за її межами.

Автор обґрунтовує цілу низку нових для вітчизняної фінансово-правової науки висновків та рекомендацій. Дисертанткою наведено характеристику принципів оподаткування у їх системній взаємодії та обґрунтовано позицію, згідно з якою принцип фіскальної достатності оподаткування розвивається у принципах побудови бюджетної системи України, які передбачені нормами Бюджетного кодексу України. При цьому конкретно вказується, що такий взаємозв'язок прослідковується між принципом фіскальної достатності оподаткування та принципом збалансованості, який існує у бюджетно-правовому регулюванні. Заслуговує на підтримку і положення щодо порядку правореалізації принципів податкового права. Так, автором розроблено систему втілення цих принципів, що пропонується розглядати на різних етапах податкового правоутворення та правореалізації: 1) при встановленні загальнообов'язкових фіскальних платежів; 2) у процесі виконання нормативно встановлених приписів, що стосуються податків та зборів; 3) у рамках податкових процедур із вирішення податкових спорів.

Слід погодитися із автором у тому, що законодавче визначення принципу економічності оподаткування як необхідності встановлення лише тих податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування, не у повній мірі відповідає сучасним тенденціям розвитку правової доктрини (с. 58). В першу чергу мова йде про те, що в умовах ХХІ століття та поглиблення глобалізаційних процесів в економіці, на механізми оподаткування покладається виконання не лише одної фіскальної, а й інших важливих функцій. Останні не тільки можуть справедливо розглядатись за своїм значенням на одному рівні із необхідністю наповнення податковими надходженнями дохідних частин бюджетів, а й взагалі отримувати домінуюче, першочергове значення порівняно до фіскальної

функції податків. Такою функцією податків є, зокрема, їх стимулююча функція, коли встановлення податків може цілком виправдано спрямовуватись на стимулювання платників податків до певних дій або, навпаки, на утримання від вчинення певних дій. Це надає достатні підстави для того, щоб вести мову про необхідність внесення змін до наразі закріпленого у Податковому кодексі України визначення принципу економічності оподаткування.

Заслуговує на увагу аналіз автором того аспекту дії принципів податкового права, що вони пронизують не лише етапи формування податково-правових норм, відповідних податкових механізмів та законодавчого встановлення податків та зборів, а й безпосередньо стосуються здійснення учасниками податкових відносин їх суб'єктивних прав і обов'язків, тобто податкової правореалізації. Зокрема, автор слушно підкреслює, що адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язано з багатьма принципами оподаткування: у тому числі, принципами економічності оподаткування та справедливості (с. 71). Виправдано вказується, що принципу економічності оподаткування повинні підпорядковуватися не тільки процеси встановлення та введення податків і зборів, а і сама діяльність контролюючих органів, при цьому остання має організовуватися на засадах прозорості та можливості контролю з боку громадянського суспільства (с. 97). Слід погодитись із такою думкою автора, адже в багатьох випадках на ефективність виконання податком його фіскальної функції не стільки впливає сам податковий механізм, скільки ефективність та прозорість діяльності контролюючих органів. Тому для реалізації фіскальної функції податків не обов'язково вносити зміни саме до елементів податків та зборів, а цілком достатньо лише виважено та прозоро прописати процедуру податкового адміністрування. Принаймні для сучасної європейської держави, якою прагне стати Україна, не припустимо, щоб питома вага адміністративного тиску податку переважала складову його фіскального тиску.

Дисертантом вдало зазначено, що без принципу економічності оподаткування, який дозволяє впровадити економічно обґрунтований механізм стягнення податків, не можливою є й реалізація принципу фіскальної

достатності. В протилежному ж випадку ні фіскальна функція податку, ні принцип фіскальної достатності не будуть втілюватися. Іншою важливою обставиною в цій ситуації є те, що адміністрування загальнообов'язкових платежів визначається не самоціллю податково-правового регулювання, а одним із інструментів забезпечення економічного базису існування держави.

Обґрунтованою є теза автора про те, що при встановленні податків та зборів, визначенні бази оподаткування, законодавець повинен передбачати зв'язок між рівнем податкового навантаження та рівнем бюджетних надходжень (с. 53). Безсумнівно, в контексті принципів оподаткування такий взаємозв'язок розкривається через принцип фіскальної достатності, відповідно до якого встановлення податків та зборів повинно відбуватися з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Цей принцип орієнтує законодавця до системного підходу при встановленні податків і зборів, коли при прийнятті відповідного законодавчого рішення податок не розглядається абстрактно, а, навпаки, здійснюється прогнозування його майбутнього впливу на показники складових бюджетної системи України.

Заслуговує на підтримку аргументація пошукувача щодо доцільності упорядкування податкового законодавства шляхом деталізації конституційних принципів оподаткування (с. 93). Слід погодитись із тим, що одним із аспектів такої деталізації пропонується розглядати діяльність Конституційного Суду України, яка спрямована на чітке визначення податкових правовідносин саме на підставі конституційних та загальнодемократичних принципів податкового права (с. 93-94).

Варто підтримати думку здобувача, що поряд з чітким нормативним закріпленням принципів оподаткування в статті 4 Податкового кодексу України, такі принципи часто порушуються, а в деяких випадках, взагалі втрачається їх базисне розуміння (с. 92). Одним із прикладів подібного свавільного тлумачення податкових принципів є недотримання, у багатьох випадках, вітчизняним законодавцем принципу стабільності при встановленні податків та зборів або внесення змін до елементів їх правових механізмів. З

огляду на таку ситуацію, справедливо робиться висновок, що важливого значення для гарантування реалізації принципів оподаткування набуває діяльність судових органів (с. 92).

Робота містить й інші ґрунтовні пропозиції та теоретичні висновки, що заслуговують на підтримку.

Позитивно оцінюючи зміст дисертації в цілому, вважаємо за необхідне висловити ряд спірних моментів, зауважень, врахування яких може допомогти дисертанту у подальшій науковій роботі в цьому напрямку:

1. У першому розділі дослідження автор приділяє увагу питанням правової природи принципів оподаткування, також робиться спроба надати класифікацію відповідних принципів. При цьому зазначається, що «диференціація принципів оподаткування може здійснюватись за різними підставами. З одного боку, може йтися про виділення низки принципів, виходячи із галузевої спрямованості (міжгалузеві, галузеві, інституційні або підгалузеві). З іншого боку, можна розглядіти в такій сукупності принципів, матеріальні, процесуальні принципи та принципи, які поєднують матеріальний та процесуальний вплив податково-правових норм» (с. 26). Втім, виникає питання, якщо автор розглядає міжгалузеві, галузеві та підгалузеві податкові принципи, то яке місце він відводить податковому праву у цілому в системі права: чи може вважатися податкове право самостійною галуззю права, чи воно залишається лише підгалуззю фінансового права?

2. У роботі пошукувач проводить порівняння категорій «принципи оподаткування» та «принципи податкового права». При цьому робиться висновок, що категорія «принципи оподаткування» є ширшою і об'ємнішою, ніж категорія «принципи податкового права». Наводиться і певна аргументація цього, зокрема пояснюється, що «принципи оподаткування є первинними, такими, що властиві початковому етапу історичного розвитку, безпосередньо пов'язані з економічним рівнем розвитку держави. Ці принципи формуються в процесі генезису економіки і фінансової науки, а потім знаходять своє відображення у принципах податкового права» (с. 60-61). Водночас, потрібно було більше уваги приділити саме критеріям, відповідно до яких податкові

принципи відносяться до першої або другої категорії, а також співвідношенню самих понять «оподаткування» та «податкове право». Тоді б, можливо, можна було дійти висновку про рівнозначність цих категорій одна одній, адже податкові відносини існують лише у формі правовідносин.

3. На думку автора «принцип фіскальної достатності є «змістовним» принципом, адже він спрямований на належне забезпечення реалізації фіскальної функції податків. Що ж стосується принципу економічності оподаткування, то він має «технічне» призначення, сутність якого полягає у забезпеченні реалізації цілей оподаткування – формування економічного базису існування держави» (с. 64 – 65). Натомість, в іншому місці роботи автор констатує, що «принцип економічності оподаткування є первинним по відношенню до принципу фіскальної достатності» (с. 68). Наведене протиріччя потребує пояснення.

4. У висновках до другого розділу дослідження загострюється увага щодо необхідності оновлення змісту принципу економічності оподаткування. Так, дисертантом наголошується, що «принцип економічності оподаткування повинен розглядатися не лише як принцип спрямований на забезпечення встановлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування, а й як принцип спрямований на забезпечення економічних інтересів зобов'язаної сторони податкових правовідносин (платника податків), стимулювання діяльності такого суб'єкта. Тобто принцип економічності оподаткування повинен забезпечувати існування такого податкового законодавства, відповідно до якого забезпечувалися б і інтереси платника податків щодо обрання та використання ним законних правових механізмів мінімізації власного податкового навантаження» (с. 176). Проте, у даному випадку спостерігається надмірне розширення первісного розуміння терміну «економічність», що за таким підходом передбачає не лише необхідність економічної вигоди для держави або територіальної громади при справлянні податку або збору, а й наявність такої вигоди у платника податку. На наш погляд, це не виправдано перевантажує зміст цього принципу, вносячи до нього конфліктність, що притаманна публічному та приватному інтересам в

оподаткуванні. Тому, як вбачається, доцільніше виокремити окремий принцип забезпечення прав та законних інтересів платників податків при податковому адмініструванні.

5. У роботі дисертант вживає як синоніми терміни «засади» та «принципи». Це можливо пояснити тим, що у Податковому кодексі України стаття 4 має назву «Основні засади податкового законодавства», у ній зазначається, що «податкове законодавство ґрунтується на таких принципах...», тобто поняття «принцип» ототожнюється з поняттям «засади». Але цікаво те, що стаття 7 цього Кодексу називається «Загальні засади встановлення податків і зборів», а в її тексті йдеться не про принципи, а про елементи податку, тобто термін «засади» вважається синонімом терміна «елемент». Слід зазначити, що у Бюджетному кодексі України, до якого теж звертається дисертант, такої невизначеності нема, як у назвах, так і у текстах відповідних статей вживається термін «принципи». Дисертантка вивчала монографію Д.А. Смірнова «Принципи сучасного російського податкового права», який зазначає, що визначення принципів права через родові поняття «засади» не зовсім вдале, адже воно вживається у значенні «основні положення, принципи», тобто поняття визначається через аналогічне. З урахуванням зазначеного, на наш погляд, автору доцільно було б запропонувати внести зміни до назви статті 4 Податкового кодексу України, зокрема запропонувати змінити термін «засади» на «принципи».

Водночас, не дивлячись на висловлені зауваження щодо рецензованої роботи, слід зробити висновок, що дисертація Вінцової Д. С. є самостійним, завершеним науковим дослідженням. Висвітлені в ній ідеї та розробки належать особисто автору, теоретичні положення аргументовані законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, сучасним фактичним матеріалом. Наукові статті повною мірою відбивають зміст основних положень дисертації. Автореферат дисертації в належному обсязі розкриває її зміст та відповідає встановленим вимогам.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані у дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані у

правотворчій та науково-дослідній роботі, правозастосовній діяльності, навчальному процесі. Висновки, отримані автором, вже використані в правотворчості та навчальному процесі, про що свідчать наявні довідки про впровадження одержаних у ході дослідження результатів.

Таким чином є достатні підстави для висновку про те, що дисертація «Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування» є комплексним дослідженням належного рівня, має аргументовані положення наукової новизни, в якій логічно, послідовно викладено матеріал, та відображені нові науково обґрунтовані результати, що у своїй сукупності вирішують конкретне наукове завдання – розробка сучасної концепції вдосконалення правового змісту принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування, та відповідає пунктам 9 та 11 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор Вінцова Дар'я Сергіївна заслуговує присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент

**доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України
перший проректор Національного університету
державної податкової служби України**

Л. А. Савченко

