

До спеціалізованої вченої ради Д. 27.855.02  
в Університеті державної фіскальної служби України  
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Садова, 55

### **В І Д Г У К**

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента Оніщика Юрія Віталійовича на дисертацію Шаптали Євгена Юрійовича на тему: «Стимули у податково-правовому регулюванні», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право**

**Актуальність теми дослідження.** Держава за допомогою податкових стимулів спонукає суб'єктів господарювання реалізовувати ті варіанти розвитку їх діяльності, які задовольняють суспільні потреби. При цьому загальновідомо, що наразі в сучасному світі найпотужнішим інструментом впливу держави на всю економіку, окремі її сфери, виробництво і конкретних платників податків є податкові пільги. З урахуванням євроінтеграційних процесів, а відтак й практики застосування правових стимулів у сфері оподаткування в зарубіжних країнах, виникає необхідність перегляду існуючих підходів до закріплення та реалізації податково-правових стимулів. Зазначене й обумовлює актуальність дисертаційного дослідження Є.Ю. Шаптали, що спрямоване на теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у поглибленні наукових знань і комплексному розробленні теоретичних положень стосовно визначення системи стимулів у податково-правовому регулюванні й виявлення особливостей їх реалізації у податкових відносинах.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165). Дисертація відповідає Стратегічному плану розвитку

ДФС України на 2015-2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 р. № 80, Доктрині інформаційної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 25 лютого 2017 р. № 47/2017, Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, Національній стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016-2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016, та Пріоритетним напрямом розвитку правової науки на 2016-2020 роки, схвалених на загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Структура рукопису, запропонована здобувачем, є цілком обґрунтованою і відповідає класичному науковому підходу. Вдало сформульовано мету і задачі дослідження, сформовані об'єкт та предмет дослідження відповідають темі дисертаційної роботи. Обраний спосіб структуризації дисертаційної роботи дозволяє змістовно й послідовно розглянути проблемні та дискусійні питання та завдання, визначені автором. Робота Є.Ю. Шаптали відповідає вимогам, що ставляться до підготовки кандидатських дисертацій, складається зі вступу, двох розділів, що містять шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

Висновки, що містяться у роботі, є достатньо оригінальними, не повторюють вже відомих наукових положень та належним чином обґрунтовані й достовірні, що обумовлено як вдало обраною методологією дисертаційного дослідження, так і повним, всебічним використанням емпіричного матеріалу. Дисертантом опрацьовано наукові праці українських та зарубіжних вчених, фахівців із загальної теорії держави та права, конституційного, податкового, фінансового та адміністративного права (197 найменувань). Наведене свідчить про репрезентативність використаної джерельної бази.

**Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації** не викликає сумнівів. Наукова

новизна одержаних результатів полягає в тому, що за характером і змістом розглянутих питань дисертація є однією з перших в українській фінансово-правовій науці сучасних комплексних праць, присвячених детальному з'ясуванню сутності заходів правового стимулювання в податкових відносинах і критичному аналізу специфіки їх реалізації.

У першому розділі дослідження здобувач визначає сутність податкових правовідносин, поняття, розкриває ознаки та функції стимулів у податковому регулюванні, а також приділяє увагу характеристиці принципів податкового стимулювання. Так, автор визначає ознаки податкових правовідносин як сфери застосування правових стимулів, до яких належать: (а) виключно правовий характер – виникають, змінюються й розвиваються на підставі податковоправових норм; (б) яскраво виражений державно-владний, імперативний характер, що передбачає їх розвиток за принципом «дозволено виключно те, що передбачено законом» і наявність владної й зобов'язаної сторони; (в) ці відносини виникають за обов'язкової участі відповідного контролюючого органу, який діє в інтересах держави; (г) організаційномайновий характер; (д) охороняються державою й забезпечуються заходами податково-правового примусу; (е) їм притаманний особливий спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами; (є) можуть ініціюватися як виключно на підставі закону, так і за бажанням платника податків (в межах законодавчих приписів); (ж) є формою державно-приватного партнерства, що передбачає взаємозв'язок між платниками податків і контролюючими органами з метою реалізації як публічних (наповнення доходної частини відповідних бюджетів), так і приватних інтересів (шляхом створення відповідних сприятливих умов для виконання податкового обов'язку платниками податків).

Підтримуємо підхід Є.Ю. Шаптали, за якого до змісту податкових правовідносин, а також до правового статусу їх учасників, слід відносити й законні інтереси. Вони характеризуються такими ознаками: (1) виступають невід'ємним елементом змісту вказаних відносин поряд із суб'єктивними правами учасників останніх; (2) притаманні як платникам податків, так і

контролюючим органам, тобто, певною мірою характеризують як податкові відносини в цілому, так і визначають своєрідність правового статусу суб'єктів (належать до їх правового статусу); (3) є взаємопов'язаними, але не тотожними суб'єктивним правам; (4) не мають відповідного законодавчого закріплення – не відображені у об'єктивному праві, зокрема, у податковому; (5) мають динамічний характер, оскільки можуть змінюватися залежно від різноманітних чинників. Дійсно, законні інтереси становлять собою самостійний елемент правового статусу платників податків. Вони є взаємопов'язаними із суб'єктивними правами, проте виступають різними елементами правового статусу суб'єктів податкових відносин.

Також заслуговує на увагу позиція дисертанта щодо визначення мети податкового стимулювання. Вона, на слушне переконання Є.Ю. Шаптали, виражається в необхідності: (а) забезпечення відкритої та прозорої діяльності різних суб'єктів господарювання; (б) добровільного, своєчасного й повного виконання суб'єктом своїх податкових обов'язків, зокрема, обов'язку зі сплати податків, оскільки кошти від сплати податків і зборів становлять левову частину бюджетних доходів; (в) досягнення балансу інтересів зобов'язаної і владної сторони у податкових правовідносинах.

Конструктивними вбачаються міркування здобувача стосовно змістовного наповнення принципу рівності у податкових відносинах, що передбачає встановлення й нормативне закріплення різних умов оподаткування для різних суб'єктів господарювання. Проте, такі суб'єкти мають характеризуватися між собою певною спільністю (вид діяльності, яку здійснює платник податків; певні ознаки платника та ін.).

Позитивно відзначимо спробу автора охарактеризувати принцип соціальної справедливості як принципу податкового стимулювання. Зокрема, акцентовано увагу на тому, що важливими аспектами справедливості оподаткування є ясність податкового законодавства (платник податків повинен заздалегідь розуміти, яку суму податку зобов'язаний сплачувати), а також постійний і універсальний характер контролю за сплатою податку та його примусового стягнення. Дійсно, якість, точність та простота податкового

законодавства для всіх учасників податкових відносин є також важливим фактором реалізації принципів податкового регулювання, у тому числі й при податковому стимулюванні.

Другий розділ дисертаційної роботи присвячено дослідженню таких податкових стимулів, як податкові пільги, спеціальний податковий режим, а також інших видів правових стимулів у податковій сфері, особливостей їх правового регулювання та реалізації. Так, дисертант класифікує податково-правові стимули за такими критеріями: суб'єкт, якого стимулюють (індивідуальні та колективні); їх темпоральна дія (короткострокові та довгострокові); суб'єкт надання та рівень установлення (загальнодержавні та місцеві); особливості реалізації (прямі та непрямі); спрямування податково-правових стимулів (зменшення податкового навантаження, спрощення виконання податкового обов'язку, а також змішані).

Позитивним вважаємо пропозиції здобувача щодо удосконалення нормативно-правової бази. Йдеться про необхідність внесення змін до ст. 30 Податкового кодексу України, в контексті нелогічності закріплення за платником податків права відмовитися від застосування податкових пільг. На нашу думку, такий підхід є аргументованим, оскільки їх використання є безпосереднім правом кожного платника податків, яке він може реалізовувати, а може й ні. Як вбачається, вирішення вказаного питання має бути представлене на розсуд платника податків, як зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин.

Також конструктивними вважаємо пропозиції Є.Ю. Шаптали стосовно необхідності закріплення в чинному податковому законодавстві правового механізму інвестиційного податкового кредиту, оскільки він виступає державним механізмом підтримки науково-дослідницьких та дослідно-конструкторських розробок й виробництва інновацій. Заслуговує на увагу й позитивну оцінку обґрунтування автором доцільності закріплення додаткових податково-правових стимулів (зокрема, податкових пільг) для добросовісних платників податків. Такий підхід сприятиме одночасній реалізації декількох чинників, як-то: забезпечення балансу інтересів держави і платника податків;

підвищенню ефективності виконання податкового обов'язку платниками податків.

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

**Повнота викладу наукових положень дисертації в опублікованих працях.** Дисертаційне дослідження виконане здобувачем самостійно, сформульовані в ньому положення та висновки зроблені на базі особистих досліджень автора. Основні теоретичні положення і висновки дисертаційної роботи викладені в 11 наукових публікаціях, з яких 5 статей – у фахових виданнях, та 6 тезах доповідей за матеріалами конференцій.

**Зауваження щодо змісту дисертації.** Позитивно оцінюючи зміст дисертаційної роботи в цілому, вважаємо за необхідне виділити декілька спірних моментів, врахування яких може допомогти здобувачу у подальшій науковій роботі за обраною тематикою.

1. Дисертація містить всього два розділи. На наш погляд, дисертаційну роботу доцільно було б структурувати за трьома розділами. Третій розділ дисертаційного дослідження мав би охоплювати питання щодо зарубіжного досвіду податково-правових стимулів та шляхи вдосконалення правового регулювання податкових стимулів в Україні. Така структура роботи максимально відображала б значимість і наукову ємність дисертації.

Також у дисертації поставлено вісім завдань, водночас за результатами дисертаційного дослідження зроблено дванадцять висновків. При цьому серед завдань дисертаційної роботи винесено питання щодо проведення класифікації податково-правових стимулів. Однак у загальних висновках роботи це питання залишено поза увагою.

2. У підрозділі 2.1 “Класифікація податково-правових стимулів” автореферату дисертації викладено інформацію щодо правових аспектів інвестиційного податкового кредиту та податкового кредиту з податку на додану вартість, що не в повній мірі відповідає назві цього підрозділу роботи, оскільки детально не відображено питання щодо класифікації податково-правових стимулів.

3. За текстом дисертації здобувач зазначає, що податково-правові стимули за спрямуванням поділяються на такі, що: (1) направлені на зменшення податкового навантаження та (2) сприяють спрощенню виконання податкового обов'язку платниками податків. На наш погляд, перший вид стимулів за наведеним критерієм потребує деталізації, оскільки податкове навантаження (податковий тиск) традиційно містить у своєму складі чотири рівні.

4. У різних підрозділах дисертації автор звертається до зарубіжного досвіду правового регулювання податково-правових стимулів. Однак у роботі поза увагою залишено міжнародний досвід правового регулювання податково-правових стимулів. На нашу думку, у дисертації доцільно було б дослідити також і міжнародно-правові акти, які мають вплив на правове регулювання податково-правових стимулів.

5. На наш погляд, відсутність єдиного, “родового” об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої-четвертої груп) не є достатньою підставою для виключення єдиного податку зі складу податкової системи. У зв'язку з цим означене твердження автора потребує додаткової аргументації. Хотілося б почути також позицію щодо правових наслідків для платників у разі виключення єдиного податку зі складу податкової системи та альтернативного податку на заміну єдиному податку.

6. На с. 48-49 дисертації Є.Ю. Шаптала вказує на недоцільність віднесення до податково-правових стимулів податкового контролю з огляду на те, що останній спрямований на забезпечення додержання податкового та іншого законодавства платниками податків, а також на виявлення, ліквідацію та попередження податкових правопорушень, а отже – податковий контроль не створює жодних позитивних умов для платників податків.

Однак в Україні протягом відповідного строку було встановлено заборону на проведення перевірок відповідних платників податків. Чи виступає засобом податкового стимулювання встановлення певних заборон для реалізації низки повноважень контролюючих органів?

Вказані зауваження носять дискусійний характер і не впливають на

загальну позитивну оцінку роботи, виконану здобувачем, оскільки, як свідчить автореферат та дисертація, дослідження є самостійною завершеною цілісною монографічною роботою, що відповідає встановленим вимогам до кандидатських дисертацій.

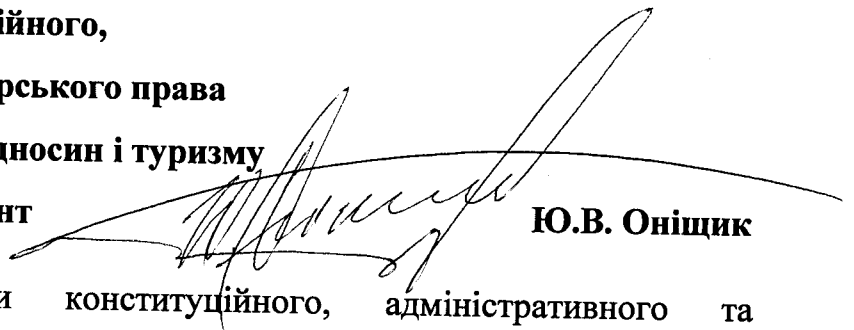
**Висновок.** Зміст дисертації повною мірою відповідає вимогам паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Дисертацію та автореферат оформлено відповідно до обов'язкових вимог, встановлених до такого виду робіт. Автореферат дисертації відповідає її змісту та повністю відображає основні положення і результати дослідження.

Враховуючи вищевикладене, є достатні підстави вважати, що дисертаційна робота Шаптали Євгена Юрійовича на тему «Стимули у податково-правовому регулюванні» є самостійним, комплексним та завершеним науковим дослідженням, яке відповідає вимогам п. 9, 11, 12 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 (з відповідними змінами), а її автор заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**Офіційний опонент:**

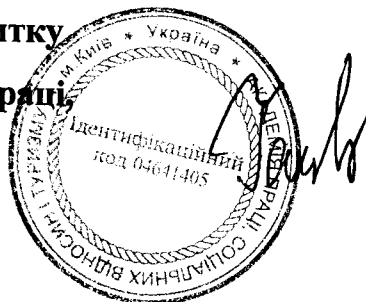
завідувач кафедри конституційного,  
адміністративного та господарського права  
Академії праці, соціальних відносин і туризму  
доктор юридичних наук, доцент



**Ю.В. Оніщик**

Підпис завідувача кафедри конституційного, адміністративного та господарського права Академії праці, соціальних відносин і туризму, доктора юридичних наук, доцента Ю.В. Оніщика засвідчую.

Проректор з стратегічного розвитку  
та зовнішніх зв'язків Академії праці,  
соціальних відносин і туризму



**Я.Д. Головка**