

*До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2023-27
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77)*

РЕЦЕНЗІЯ

**доцентки, кандидатки юридичних наук
Шульги Тетяни Михайлівни на дисертацію
Бабенко Кристини Петрівни, підготовлену на тему
«Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при
реалізації податкового обов'язку», подану на здобуття наукового ступеня
доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081
«Право»**

Актуальність теми дисертації. Ступінь конфліктності інтересів платників податків та контролюючих органів збільшується при постійному прагненні платника податків до оптимізації оподаткування, а також при трансформації податкового законодавства. Саме тому податкові спори стають поширеним явищем, що призводить до ускладнення процесу адміністрування податків і зборів, а також сприяє підвищенню рівня соціальної напруженості в суспільстві. Податковий спір, як результат протиставлення інтересів владних суб'єктів і зобов'язаних, по своїй суті є небажаним явищем, тому держава має вживати заходів щодо його врегулювання.

Процедурне регулювання у сфері оподаткування обов'язково має передбачати гарантії реалізації інтересів обох сторін податкових відносин для забезпечення максимально ефективною реалізацією їх матеріальної складової та зменшення рівня напруженості між їх учасниками через протилежні за своєю природою інтереси, які вони переслідують. Реалізація учасниками податкових відносин своїх прав та виконання покладених на них обов'язків, здійснюється у чітко визначених чинним податковим законодавством процедурних формах.

Водночас дисертанткою наголошується, що коло суб'єктів податкових правовідносин не обмежується лише платниками податків і контролюючими органами, та вони (суб'єкти) мають різний вплив на сам перебіг податкових процедур і кінцевий результат, бо відіграють неоднакову роль у регулюванні податкових правовідносин.

Вказане зумовлює актуальність обраної здобувачкою теми дисертації, що, крім того, відповідає напрямам наукових досліджень кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого та виконана в межах цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (державна реєстрація за № 0111U000965). Тему дисертації перезатверджено на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 12 від 30.06.2023 року).

Обґрунтованість наведених у дисертації наукових положень, висновків і пропозицій та оволодіння здобувачкою методологією наукової діяльності. Дисертантка в межах наукового дослідження використала 237 нормативних, наукових та правозастосовних джерел, що свідчить про достатній рівень достовірності проведеного дослідження. А фундаментальні наукові результати, отримані під час написання роботи, відображені в 6 наукових публікаціях, 3 з яких опубліковано у фахових наукових виданнях України, а 3 тез доповідей – у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять 9 підрозділів, списку використаних джерел (237 найменувань) та додатка. План і структура дисертації є правильно вибудованими і логічно пов'язаними з метою, об'єктом і предметом роботи. Висновки та рекомендації, сформульовані в дисертації, є в необхідній мірі обґрунтованими, виваженими та достовірними. Умовиводи дисертантки ґрунтуються на глибокому авторському осмисленні великої кількості наукових джерел, актів чинного

законодавства України, а також української та міжнародної судової практики.

Бабенко К. П. метою наукової роботи визначила комплексне розкриття сутності й змісту податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також формування висновків і пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики. Для досягнення цієї мети в дисертації було вирішено низку наукових завдань, зокрема: охарактеризовано проблему комплексності законодавства; виявлено складові та особливості принципу своєчасності при формуванні централізованих грошових фондів; з'ясовано особливості нормотворчих процедур у системі процедурного регулювання податкових відносин; розкрито зміст і з'ясовано співвідношення категорій «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання», «грошове зобов'язання»; надано класифікацію обов'язкових елементів податкового механізму в контексті аспекту співвідношення матеріального та процедурного регулювання; сформовано пропозиції щодо вдосконалення положень податкового законодавства; визначено зміст податкової правосуб'єктності та з'ясовано специфіку взаємоузгодження правосуб'єктностей владних і зобов'язаних осіб; диференційовано податкові процедури за характером податкового обов'язку; окреслено іманентні риси процедур податкового обліку та здійснено диференціацію цих процедур; виділено особливості процедур сплати податків і зборів; охарактеризовано процедури податкової звітності; визначено систему суб'єктів у податково-процедурному регулюванні; охарактеризовано розбіжності адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів; окреслено місце суду як учасника процедурних податкових правовідносин; визначено вихідні положення судових процедур із вирішення податкових спорів.

Ступінь обґрунтованості наукових положень дисертації забезпечується застосуванням сучасних методів наукового пізнання, зокрема, таких як:

діалектичний, що посприяв вивченню об'єкта та предмета дисертації; системний метод, що знайшов своє відображення при структуруванні податкових процедур та при дослідженні суб'єктів владних повноважень і зобов'язаних суб'єктів; історико-правовий, за допомогою якого досліджено генезу виникнення та розвитку адміністративної юстиції в Україні; порівняльно-правовий, що використовувався при аналізі та співставленні матеріального та процедурного регулювання податкових відносин та інші.

Отже, потрібно зазначити, що всі основні наукові положення, ідеї та висновки, які отримали свою фіксацію у науковій праці є належним чином апробованими та доступними широкому науковому загалу, а також змістовне наповнення, перелік і кількість публікацій відповідають встановленим вимогам п. 8 Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 44 від 12 січня 2022 року.

Наукова новизна отриманих результатів. Перш за все потрібно наголосити, що дисертація є однією з перших у вітчизняній науці податкового права комплексною теоретико-практичною працею, в якій на основі системного та глибокого аналізу наукових доробків учених, чинного законодавства та судової практики, розкрито сутність і зміст податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також сформульовано висновки та пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

У результаті проведеного дослідження сформульовано низку принципово нових положень і висновків, що характеризуються науковою значимістю, теоретичною та практичною цінністю, запропонованих особисто здобувачкою, частину з них – удосконалено, інші – набули подальшого розвитку. Найбільш суттєвими науковими результатами дисертації є: висновок щодо системоутворюючого характеру такої конструкції як

податковий обов'язок, що породжує як загальні підстави змісту та динаміки податкових відносин (облік, сплата й звітність), так і характер побудови правосуб'єктності; визначення, що облікові податкові процедури можна диференціювати, з урахуванням теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин, на: загальні та спеціальні процедури податкового обліку; характеристика комплексності здійснюється у невід'ємному зв'язку з концепцією структурованості, в умовах узгодження тенденцій об'єднання та диференціації, коли комплексність формує загальні засади впливу на певне явище, що є предметом регулювання декількох галузей права, тоді як через структурування такого явища формується найбільш ефективний механізм упорядкування поведінки учасників таких відносин, де кожен інститут або підгалузь застосовує власні, виключно йому притаманні найдосконаліші методи регулювання; виявлення розбіжності процедур розв'язання податкових спорів за: а) характером законодавства; б) суб'єктним складом; в) характером примусу.

Авторкою було удосконалено: підхід щодо податкової відповідальності, що передбачає оцінку як поведінки платників податків, так і порушень законодавчих приписів суб'єктами владних повноважень; позицію щодо доцільності коригування ст. 67 Конституції України, що закріплює лише обов'язок сплати та обов'язок звітності (декларування), у той час як податкове регулювання об'єктивно вимагає від зобов'язаної особи ще й обов'язок податкового обліку; підхід щодо такого формування грошового фонду (дохідної частини бюджету), що характеризується принципом своєчасності, який передбачає як своєчасність сплати, так і своєчасність витрачання; характеристику особливостей податкового обов'язку; науковий підхід щодо диференціації податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку. Здійснено розмежування на: 1) податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку; 2) деліктні податкові

процедури; позицію щодо особливостей судових процедур при вирішенні податкових спорів.

Подальшого розвитку набули: класифікація обов'язкових елементів податкового механізму, у рамках чого виділено дві групи: а) матеріальні елементи, що передбачають відповідне процедурне забезпечення; б) процедурні елементи податкового механізму; позиція щодо змісту податкової правосуб'єктності, яка передбачає не лише межі позитивної діяльності учасника відносин, але й наслідки недодержання виконання ним своїх обов'язків, настання несприятливих правових заходів при порушенні закону; оцінка абстрактного характеру індивідуальної правосуб'єктності; підхід щодо визначення особливостей процедур податкового обліку; характеристика процедурних особливостей сплати податку; положення щодо системи суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин, яка представлена: а) державою; б) зобов'язаними суб'єктами; в) судом.

Значення дисертацій для науки та практики, можливі шляхи використання результатів дослідження. Теоретичне та практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані у дисертації пропозиції та висновки можуть бути використані у науково-дослідницькій сфері, адже основні положення та висновки дисертації можуть бути фундаментом для подальшого дослідження питань, що пов'язані з процедурним регулюванням податкових правовідносин. Також у навчальному процесі здобуті у роботі положення можуть стати підґрунтям при викладанні навчальних дисциплін «Податкове право», «Вирішення податкових спорів», «Податковий процес» та «Податкова відповідальність», а також при підготовці навчальних посібників та підручників із податкового права тощо. У правотворчості положення дисертації доцільно застосовувати під час вдосконалення чинного податкового законодавства, а у правозастосовній діяльності – при проведенні науково-практичних семінарів

або конференцій, що присвячені проблематиці процедурного регулювання податкових відносин.

Оформлення дисертації та дотримання вимог академічної доброчесності. Дисертація оформлена згідно зі встановленими МОН України вимогами до цього виду наукових праць. Наукова робота виконана державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Сформульовані дисертанткою положення, висновки та пропозиції є аргументованими та логічно викладеними. Фактів академічного плагіату, фабрикації, фальсифікації в дисертації та наукових публікаціях здобувачки не виявлено.

Дискусійні положення дисертації та основні зауваження. Використовуючи наукові методи загального та спеціального правового характеру, дослідниці вдалося досягти поставленої мети у своєму науковому дослідженні та успішно виконати визначені завдання. У той же час, можна висловити певні зауваження до дисертації та звернути увагу на положення, що є недостатньо опрацьованими, зокрема:

1. Дисертантка говорить про податкову заставу як про засіб забезпечення виконання податкового обов'язку (с. 74). При цьому виникає питання про те, які юридичні наслідки може мати використання цього засобу і як він впливатиме на поведінку платника податків. Застосування податкової застави за чинним податковим законодавством може відбутися на етапі виникнення прострочки зі сплатою суми податку, що по суті не означає обов'язкового виникнення податкового спору і платник може цього не допустити просто сплативши прострочену суму платежу. У зв'язку з цим із тексту роботи незрозуміло, розглядає авторка податкову заставу саме як спосіб впливу на поведінку платника в рамках реалізації процедур із вирішення податкового спору або ж вона її позиціонує просто як спосіб забезпечення джерела погашення боргу, що утворився.

2. На с. 136 наукової праці дисертантка зазначає: «Не зупиняючись детально на характеристиці конфліктності в податкових відносинах, хотілося б

зробити акцент на тому, що неузгодження інтересів та позицій осіб, які протистоять одне одному, в цій ситуації породжує підстави виникнення конфлікту та зумовлює необхідність пошуку найоптимальнішої форми розв'язання спору». Безумовно, авторка має право на власну точку зору та на обрання вектору наукового пошуку. Проте слід відзначити, що дослідження набуло б більшої вагомості, якби здобувачка розглянула конфліктність у податково-процедурному регулюванні, навіть якщо би це стосувалося лише загальних підходів. Також було б доцільно торкнутися й питання співвідношення таких категорій, як «податковий спір» і «податковий конфлікт» – цікаво дізнатися позицію авторки щодо цього.

Необхідно підкреслити, що наведені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації Бабенко Кристини Петрівни. Аналіз роботи довів, що наукова праця має належний ступінь наукової новизни, а її результати можуть бути застосовані у науково-дослідницькій сфері, правотворчості, правозастосовній діяльності, навчальному процесі. Здобувачці вдалося досягти поставленої мети дослідження, яка полягала у визначенні сутності та змісту податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності, а також у формулюванні науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

Відсутність конфлікту інтересів. Рецензент не має реального чи потенційного конфлікту інтересів щодо здобувачки та/або її наукового керівника.

Загальний висновок. Дисертація Бабенко Кристини Петрівни на тему «Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку» виконана на високому теоретичному рівні, матеріал наукової роботи викладено в логічній послідовності, всі висновки отримали необхідну й достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими. За своїм змістом і загальною спрямованістю дисертація

Бабенко К. П. відповідає обраній спеціальності 081 «Право», робота пройшла належну апробацію. Дисертація є самостійною завершеною роботою, в якій відсутні порушення академічної доброчесності.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Бабенко Кристини Петрівни на тему «Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії, відповідає вимогам Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44 (зі змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 21 березня 2022 року № 341), а її авторка заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензентка:

кандидатка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри податкового права
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого



Т. М. Шульга

