

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

ВІДГУК

**офіційного опонента - доктора юридичних наук, професора
Латковської Тамари Анатоліївни
на дисертацію Бабенко Кристини Петрівни
«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 дисертаційного дослідження не викликає сумнівів, адже враховуючи постійні трансформації податкового законодавства, податкові процедури також піддаються вдосконаленню чи адаптації до поточних потреб суспільства, що часом призводить до наявності в системі податкового права протиріч і колізій та, як наслідок, обумовлює неоднозначне тлумачення правових норм різними учасниками податкових правовідносин, що може призводити до виникнення податкових спорів.

Завданням же соціально-орієнтованої держави є не просто формування нормативної основи, що регулює конкретну сферу суспільних відносин, а й створення всіх необхідних умов для того аби надати можливість суб'єктам реалізовувати свої суб'єктивні права та обов'язки, а процедури є саме тими засобами, що забезпечують таку реалізацію. Сфера оподаткування не є виключенням у цьому питанні. Податкові процедури з вирішення податкових спорів мають вирішальне значення не тільки для забезпечення ефективної роботи податкової системи, а й для створення процвітаючої української держави.

Контролюючі органи та інші учасники податкових відносин взаємодіють саме через податково-процедурне регулювання. Відповідно, процедури вирішення податкового спору повинні забезпечувати баланс інтересів владного

та приватного суб'єктів податкових відносин. Це обумовлено тим, що процедура вирішення спору має бути сконструйована в такий спосіб, щоб, із одного боку, унеможливити уникнення сплати податків і зборів з боку приватного суб'єкта, а з іншого – унеможливити прояви негативного розсуду з боку суб'єкта владних повноважень. Зважаючи на викладене, можемо констатувати значну актуальність та важливість указаної проблематики, а також теоретичну та практичну цінність її вирішення, які і зумовили вибір Бабенко Кристиною Петрівною теми дисертаційного дослідження.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Ознайомлення зі змістом дослідження та публікаціями автора дали змогу констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі, їх достовірність.

Основою проведеного дослідження стали наукові доробки вчених, які висвітлювали в своїх працях положення теорії держави та права, податкового права, фінансового права та адміністративного права. Водночас необхідно наголосити, що проблематика особливостей процедурного регулювання податкових відносин в їх діалектичній єдності з суб'єктами комплексно не досліджувалась вітчизняними ученими.

Успішному вирішенню поставлених у роботі завдань сприяла добре продумана логічна структура дисертаційної роботи, що свідчить про цілісність дослідження. Структура роботи є гармонійною, відображає основну спрямованість теоретичного аналізу й забезпечує логічну послідовність наукового дослідження. Структурні елементи дисертації перебувають у резонному зв'язку між собою в рамках єдиного вектору розвитку наукової думки.

Автор послідовно, системно і конструктивно проаналізувала важливі теоретичні питання, що розкривають правову природу податкових процедур, визначають предметні особливості податкового регулювання, охарактеризувала проблему комплексності законодавства, що стосується як безпосередньо механізмів, які виражають зміст тієї чи іншої категорії, так і правових засобів,

що їх гарантують; диференціювала податкові процедури за характером податкового обов'язку; дослідила систему суб'єктів процедурного регулювання податкових відносин; розкрила форми процедурного вирішення податкових спорів, охарактеризувала розбіжності адміністративних і судових процедур вирішення податкових спорів, окреслила місце суду як учасника процедурних податкових правовідносин, визначила вихідні положення судових процедур із вирішення податкових спорів.

Аналіз загального змісту роботи свідчить про те, що здійснене дослідження має самостійний, творчий, цілісний характер, відзначається актуальністю і достатньо високим науковим рівнем, а також значним теоретичним та практичним значенням висновків, логікою викладу матеріалу, відповідною джерельною базою.

Повноту, достовірність та об'єктивність отриманих результатів забезпечило використання автором комплексу філософських, загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання (діалектичний, системний, догматичний, історико-правовий, порівняльно-правовий, формально-правовий, аналізу та синтезу). Це дозволило отримати нові науково обґрунтовані результати та сформулювати аргументовані пропозиції щодо вдосконалення норм чинного законодавства.

Викладені у дисертації К. П. Бабенко наукові положення, висновки та рекомендації є обґрунтованими належним чином і достатньо переконливими. Для їх обґрунтування автором використано емпіричні матеріали (звіти стану здійснення правосуддя адміністративними судами та рішення судових установ), а також актуальну наукову літературу з податкового, фінансового, адміністративного права.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять 9 підрозділів, списку використаних джерел та додатка. У вступі обґрунтовано вибір теми дослідження, розкривається зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначаються мета, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження, характеризується наукова новизна та практичне значення одержаних результатів,

подається інформація про апробацію результатів дослідження та структуру дисертації.

У Розділі 1 «Правова природа податкових процедур» здобувачка цілком слушно спершу звертається до ключових категорій і конструкцій, на яких базується дисертація. А саме: охарактеризовано предмет податкового регулювання; категорії «податковий обов'язок», «податкове зобов'язання» та «грошове зобов'язання»; системне узгодження матеріального та процедурного в податковому регулюванні; юридичний факт як підставу виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин тощо.

У 2 Розділі дисертації набула подальшого розвитку система суб'єктів процедурного регулювання податкових відносин. Ця система здобувачкою представлена: а) державою, що реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України); б) зобов'язаними суб'єктами (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) судом.

Розділ 3 наукової праці присвячено доюрисдикційній та юрисдикційній формам захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, що передбачають собою диспозитивне право платників податків звертатися за захистом своїх прав до податкових органів вищого рівня або до суду.

Кожен із трьох розділів наукової праці закінчується висновками, що стисло відображають підсумки кожного етапу дослідження. Наприкінці роботи наведено загальні висновки, в яких власне і зосереджені найбільш важливі теоретичні узагальнення та пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства України.

Наведене дає підстави стверджувати, що більшість викладених у дисертації К. П. Бабенко наукових положень, висновків та рекомендацій належним чином обґрунтовані.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Новизна дослідження конкретизується у найважливіших положеннях, висновках і пропозиціях, що містить дисертаційна робота та обумовлюється, у першу чергу, тим, що робота 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.

Аналіз змісту дисертації свідчить про те, що за результатами проведеного дослідження автору вдалося вирішити поставлені завдання та отримати низку нових важливих для науки податкового права результатів.

Уперше обґрунтовано 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, при якому закріплення суб'єктивних обов'язків платника визначає й межі прав владного суб'єкта, що унеможлиблює реалізацію контролюючих дій щодо перевірки виконання того чи іншого обов'язку платника, якщо такого обов'язку не закріплено правосуб'єктністю зобов'язаної особи. Також уперше 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.

Визначено, що облікові податкові процедури можна диференціювати, з урахуванням теоретичного підходу щодо з'ясування природи суб'єкта правовідносин, на: загальні (достатньо лише досягнення певного віку) та спеціальні (передбачають деталізацію характеру зобов'язаної особи, сфери його діяльності та особливостей об'єкта оподаткування, що породжують його податковий обов'язок (наявність земельної ділянки, транспортного засобу тощо)) процедури податкового обліку.

Охарактеризовано розбіжності процедур розв'язання податкових спорів за:

- а) характером законодавства (адміністративне відбувається на підставі норм податкового кодексу, судове – за рахунок використання приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України); б) суб'єктним складом (адміністративне передбачає участь платника та контролюючого органу, тоді як судове – платника, контролюючого органу та суду); в) характером примусу (адміністративне – обумовлює розв'язання спору в межах організаційної структури владного органу; судове вирішення податкового спору характеризується участю незалежного суб'єкту, який не представляє жодної сторони такого спору).

Не можна не погодитися з позицією К. П. Бабенко щодо мети податково-правового регулювання, що передбачає не стале накопичення коштів за рахунок податків і зборів, а забезпечення відповідної динаміки податкових відносин. Досить слушним є положенням про те, що розподіл податкових процедур на нормотворчі процедури та процедури реалізації нормативного припису набуває у податковому регулюванні відповідних особливостей, адже, як указує здобувачка, податкова спрямованість нормотворчих процедур є досить умовною, їх треба розглядати як різновид, що передує податковому регулюванню.

Варто підтримати позицію автора щодо її поглядів на індивідуальну правосуб'єктність, яку К. П. Бабенко розглядає як певну абстракцію та пов'язує це з тим, що будь-яке правовідношення, в межах якого якраз і реалізується правосуб'єктність, передбачає принаймні дві сторони, які протистоять одне одному або взаємоузгоджують свою поведінку. Саме в цьому й виникає

узгодженість правосуб'єктностей осіб, які протистоять як сторони правовідношення.

Також на позитивну оцінку заслуговують пропозиції автора класифікувати обов'язкові елементи податкового механізму на: а) матеріальні елементи податкового механізму (платник податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, податковий період), які, на переконання автора, є умовними та залишаються гаслами без забезпечення відповідними процедурами; б) процедурні елементи податкового механізму (порядок обчислення податку, строк і порядок сплати податку, строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку).

Заслуговує на увагу та підтримку авторський підхід щодо диференціації податкових процедур залежно від динаміки податкового обов'язку. К. П. Бабенко пропонує розмежовувати: 1) податкові процедури в режимі позитивного виконання податкового обов'язку; 2) деліктні податкові процедури. Особливо важливим цей розподіл є у контексті теми дисертаційної роботи, адже цей поділ чітко кореспондує із тим, які саме учасники приймають участь у відповідних податкових відносинах.

Наголошує К. П. Бабенко на особливому положенні та ролі суду. Зокрема, що суд, захищаючи інтереси держави, не реалізує безапеляційно її інтереси, а виступає арбітром у розв'язанні спору стосовно державних інтересів. Виникнення спору щодо виконання податкового обов'язку не означає автоматично залучення суду до таких відносин. Як учасник податкових процедур він з'являється тоді, коли узгодження інтересів у режимі адміністративного вирішення податкових спорів стає об'єктивно неможливим без участі третьої сторони. Саме в режимі адміністративного судочинства суд виступає в якості активного суб'єкта, який не лише досліджує матеріали надані сторонами, але й витребує та оцінює докази з власної ініціативи.

Здобувачкою удосконалено позицію щодо особливостей судових процедур при вирішенні податкових спорів. Автор зазначає, що: а) судові процедури регулюються на межі окремих галузей; б) принципові зміни стосуються

суб'єктного складу; в) судові процедури передбачають подвійний характер підстав їх виникнення; г) в умовах судових процедур обов'язок доведення покладається на контролюючі органи; д) судові процедури передбачають активну роль суду, що обумовлює не просто участь суду як арбітра, а обумовлює його активну поведінку.

Автор дійшла висновку про специфічність кола осіб щодо яких мають наставати несприятливі наслідки в системі охоронних податкових процедур. Це пов'язано, по-перше, з тим, що законодавець диференціює їх на осіб у яких безпосередньо виникає податковий обов'язок і які мають його виконувати (платники податків), та на осіб, які виконують функції представництва щодо виконання податкового обов'язку платника за його кошти (податкові агенти); по-друге, з тим, що юридична особа-платник податку несе фінансову відповідальність за вчинення податкових правопорушень її відокремленими підрозділами. Тобто відокремлені підрозділи юридичних осіб розглядаються в цьому випадку як внутрішня складова юридичної особи. Обґрунтовано, що особлива есенціальність у рамках судових процедур із вирішення податкових спорів притаманна таким вихідним положенням, як: верховенство права, рівність учасників провадження, офіційне з'ясування всіх обставин у справі та розумність строків розгляду спору.

Робота містить й інші цікаві висновки та пропозиції, що заслуговують на увагу та підтримку, наукові положення є певним внеском К. П. Бабенко в науку податкового права.

Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що вони становлять і науково-теоретичний, і практичний інтерес, оскільки можуть бути використані: у навчальному процесі; у науково-дослідній сфері; у правотворчій та правозастосовній діяльності.

Повнота викладення висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях.

Структура дисертації є досить вдалою, обґрунтованою та відповідає поставленим завданням і меті дослідження. Кількість наукових джерел,

використаних автором у дисертаційному дослідженні, свідчить, що роботі притаманний високий ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та практичних рекомендацій, досягнутих шляхом поглибленого наукового аналізу питань, пов'язаних з суб'єктним складом процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та практичних рекомендацій визначається і тим, що автором проведено всебічне, комплексне та ґрунтовне наукове дослідження сутності й змісту податково-процедурного регулювання та суб'єктів податкових процедур у їх діалектичній єдності. Основні положення та висновки дисертації, що виносяться на захист, відображено у 3 статтях у наукових фахових виданнях з юридичних наук, а також 3 тезах наукових доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Тож здобувачці вдалося досягти поставленої мети дослідження та сформулювати висновки та пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації. Висновки та рекомендації, сформульовані в дисертації Бабенко К. П. є достатньо обґрунтованими, виваженими та достовірними, що досягається вдало обраними метою та завданнями дослідження. Водночас деякі положення наукової праці, як і будь-якої іншої творчої роботи, мають дискусійний характер, потребують уточнення або пояснення. Звертаю увагу на наявність деяких дискусійних і таких, що потребують додаткової аргументації, положень:

1. Дисертантка у другому розділі роботи доходить висновку про те, що у кола зобов'язаних суб'єктів податкових відносин більш вагомими за правовою природою є саме їх обов'язки, аніж права (с. 148). У зв'язку з цим виникає питання: у чому зовні проявляється перевага обов'язків над правами у зобов'язаних осіб, адже зазвичай обов'язку одного учасника правовідносин кореспондує право іншого та навпаки?

2. У науковій праці набуло подальшого розвитку положення щодо системи суб'єктів процедурного регулювання податкових правовідносин. Запропонована

дисертанткою система представлена: а) державою (реалізує свої владні повноваження у сфері оподаткування через систему різноманітних державних органів, що мають загальну або спеціальну компетенцію у сфері оподаткування (Верховна Рада України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України, Міністерство фінансів України, сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, Державна податкова служба України, Державна митна служба України)); б) зобов'язаними суб'єктами (фізичні особи-платники; податкові агенти; самозайняті особи; юридичні особи-платники; суб'єкти, які сприяють сплаті податків і зборів); в) судом. Виникає питання: чому суд розглядається як відокремлений суб'єкт, а не відноситься до держави, що реалізує свої повноваження через суд? Та яке місце у цій класифікації займає Кабінет Міністрів України?

3. Третій розділ наукової праці К. П. Бабенко присвятила двом формам вирішення податкових спорів, а саме: адміністративному вирішенню податкових спорів та судовому вирішенню податкових спорів. Так, дійсно, ці форми є закріпленими Податковим кодексом України, але ж останніми роками у багатьох країнах поряд із цими формами застосовується ще й медіація. Тому, вважаю, що доречно було б розглянути це питання у контексті цієї наукової роботи на надати відповіді за запитання щодо суті та ефективності такого альтернативного способу вирішення податкових спорів, а також які перспективи впровадження інституту медіації у сфері податкових відносин в Україні?

4. У дисертації автором доволі ґрунтовно розглянуто та проаналізовано існуючі підходи вітчизняних науковців у сфері оподаткування на побудову системи суб'єктів, які приймають участь у розв'язанні податкових спорів, на їх правовий статус, висвітлено окремі аспекти їх взаємодії тощо. При цьому бракує в роботі дослідження іноземного досвіду правового регулювання цих суб'єктів, що є особливо актуальним у світлі цілеспрямованого руху нашої держави до вступу у Європейський Союз.

Висловлені зауваження суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку наукової роботи, а тільки спонукають до подальшої наукової дискусії за темою дослідження.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення, мови, стилю та дотримання академічної доброчесності.

Дисертація Бабенко К. П. на тему «Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку» є завершеною кваліфікаційною працею, в якій одержано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для теорії та практики податкового права. Дисертація виконана українською мовою, має чітку структуру, що включає дві анотації українською та англійською мовами, вступ, три розділи, які містять дев'ять підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до всієї роботи, списку використаних джерел та додаток. Зміст дисертації відповідає заявленій дисертантом науковій спеціальності.

Дисертація є самостійним науковим дослідженням, яке відповідає встановленим вимогам щодо оформлення та порядку присудження ступеня доктора філософії.

У ході ознайомлення з дисертацією та науковими публікаціями автора, фактів порушення академічної доброчесності виявлено не було.

Робота виконана державною мовою з дотриманням вимог наукового стилю. Сформульовані дисертанткою положення, висновки та пропозиції є аргументованими та логічно викладеними.

Реального або потенційного конфлікту інтересів у офіційного опонента ні стосовно здобувачки, ні стосовно наукового керівника – немає.

Висновок. Усе вищезазначене, взяте у сукупності, дає достатні підстави вважати, що дисертація Бабенко Кристини Петрівни на тему «Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку», подана на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові

обґрунтовані та аргументовані результати, які у своїй сукупності є значущими як для правової доктрини, так і мають практичне значення.

Дисертація як за змістом, так і за оформленням 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 р. № 44, а її автор – Бабенко Кристина Петрівна – заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**завідувачка кафедри конституційного,
адміністративного і фінансового права
Чернівецького навчально-наукового
юридичного інституту Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор**

Тамара Латковська

Підпис Т. Латковської засвідчую:

**Вчений секретар
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор**



Валентина ДУДЧЕНКО