

До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2024-08
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого
(61024, м. Харків, вул. Григорія Сковороди 77)

РЕЦЕНЗІЯ

**доктора юридичних наук, професора Кобильніка Дмитра
Анатолійовича на дисертацію Савінової Альбіни Володимирівни за
темою «Правове регулювання податкових пільг», що подана на здобуття
наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право»
галузі знань 08 «Право»**

Актуальність обраної теми. Сучасні виклики соціального, правового, безпекового, політичного характеру зумовили виникнення дисертаційного дослідження Савінової А. В., тематика й зміст якого присвячені правовому регулюванню податкових пільг.

На різних етапах розвитку держави тематиці правового регулювання податкових пільг в Україні приділяли увагу відомі правники, на чому акцентує здобувачка, розпочинаючи своє дослідження (с. 4). Водночас податково-правове регулювання суспільних відносин вирізняється підвищеною динамічністю. В умовах, яких нині опинилась держава та її населення, уповноважені на трансформацію податкового законодавства суб'єкти мають оперативно реагувати на ризики загальнонаціонального значення. Нормативне реагування у податковій сфері є чи не найважливішим тоді, коли відбуваються події, які спричиняють уведення особливих правових режимів, зокрема, і воєнного стану. Ця важливість обумовлюється закономірним підвищенням витрат, які постають з огляду на обстановку, наприклад, витрат, пов'язаних із забезпеченням оборони України. Для їх здійснення першочергово потрібно знайти джерело надходжень до бюджетів, з яких і провадитимуться видатки.

Податки є вагомим джерелом надходжень до бюджетів, тому царина податкового регулювання одна з перших зазнає змін. Наведене, своєю чергою, відображається на пільгових можливостях платників податків.

Тому дисертація Савінової А. В., в якій різнобічно розглядається проблематика податкових пільг, є актуальною, сповненою критичним аналізом наукової літератури, національного законодавства, судової практики.

Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Тема дисертаційної роботи затверджена вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 20 листопада 2020 року).

Обґрунтованість наукових положень, висновків і пропозицій, що містяться в дисертації. Дисертаційне дослідження характеризується належним, високим науково-теоретичним і методологічним рівнем виконання поставлених завдань, які відповідають меті рецензованої роботи.

Зміст кваліфікаційної наукової праці підтверджує, що формування авторкою власних наукових положень, висновків і пропозицій базується на вивченні великої кількості доктринальних здобутків у сфері фінансового і податкового права, опрацюванні низки судових рішень. Проглядається аналіз великого обсягу нормативно-правових актів й актів застосування норм права, серед яких: Конституція України, Податковий кодекс України, кодифіковані та інші закони України, підзаконні нормативно-правові акти, пояснювальні

записки до проєктів законів України, рішення Конституційного суду України, судова практика, іноземне законодавство.

Методологія наукового дослідження. Для проведення свого дослідження дисертантка застосувала такі методи: діалектичний, герменевтичний, аксіологічний, дедуктивний, аналіз, синтез, метод уявного експерименту, порівняльно-правовий, формально-юридичний. Сукупність методологічного базису роботи свідчить про якість досягнутого здобувачкою результату роботи, що проявляється в отриманні достовірних, обґрунтованих, науково пояснених й практично спрямованих висновків.

Структура наукової роботи. Савінова А. В. викладає матеріал із дотриманням логічної послідовності, з відображенням чіткої структури подання наукового тексту, що призводить до повноти і всебічності розкриття положень про податкові пільги.

Змістовно розділи дисертації відповідають поставленій меті та завданням дослідження, пов'язані з предметом та об'єктом дослідження. Дисертація складається з 261 сторінки, з них основного тексту – 233. Дисертація поділена на вступ, два розділи, що містять по три підрозділи та висновки, загальні висновки, список використаних джерел та додаток.

Розділ 1 дисертації «Загальні положення про податкові пільги» присвячений правовій природі податкових пільг, принципам їх встановлення, класифікаційним критеріям для поділу цих податкових преференцій на види. Перш ніж перейти до окреслення правової природи податкових пільг, чому й приділено увагу в підрозділі 1.1 розділу 1 дисертації, авторкою наведено визначення поняття «правова природа юридичного явища», згідно з чим запропоновано такий алгоритм наукового пошуку: виділено загальні ознаки правових пільг, названо особливості безпосередньо податкових пільг, здійснено співвідношення останніх із подібними категоріями, серед яких: державна підтримка, державна допомога, податкові стимули, податкові преференції. У підрозділі 1.2 розділу 1 роботи наводиться сформоване здобувачкою визначення принципів встановлення податкових пільг і

пропонується їх система, натомість підрозділ 1.3 цього розділу містить видову розгалуженість центральної категорії роботи авторки.

Розділ 2 дисертації «Процедури встановлення і використання податкових пільг» приділений аналізу нормативного порядку передбачення податкових пільг у законодавстві, зокрема, у підрозділах 2.1 і 2.2 деталізовано процедуру встановлення податкових пільг на двох рівнях: державному та місцевому. Насамкінець у підрозділі 2.3 дослідницький інтерес спрямовано на провадження співвідношення прав й обов'язків при застосуванні платниками податкових пільг.

Повнота викладу наукових положень, висновків і пропозицій, сформульованих у дисертації та опублікованих у працях. Отримані у ході провадження дослідження наукові положення, висновки й пропозиції відображено дисертанткою у восьми наукових працях: трьох наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, одній науковій статті, опублікованій в іноземному виданні, тезах чотирьох доповідей, опублікованих за результатами проведення круглих столів та міжнародних науково-практичних конференцій.

Наведене свідчить, що наукові положення, висновки та пропозиції дисертантки є належно апробованими, доступними для вивчення та оцінки науковою спільнотою, а перелік та кількість публікацій відповідають вимогам, передбаченим Порядком 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 12.01.2022 р.

Наукова новизна та значення отриманих результатів. Наукова робота є прикладом вдалого комплексного дослідження проблематики, що стосується правового регулювання податкових пільг, у межах чого вперше згадано про необхідність побудови системи засад, які впливають на нормотворення й правозастосування, зокрема під час дії особливих обставин, що зумовлюють кардинальні зміни у сфері оподаткування. Цей висновок

обумовлюється тим, що авторка порушила ряд науково-теоретичних питань, які мають нерозривний зв'язок із практичним застосуванням положень, зазначених у дисертації.

Новим для науки податкового права є формулювання концептуального визначення поняття «принципи встановлення податкових пільг», під яким мається на увазі, за підходом авторки, змістовні й процедурні вимоги установчого характеру, спрямовані на впорядкування діяльності суб'єктів, уповноважених зазначені податкові преференції вводити, змінювати або ж скасовувати, систему яких складають відповідні загальні принципи права, що розкриваються через їх галузево орієнтований контекст, а також окремі принципи податкового права. Варто також відмітити проілюстровану у роботі систему цих принципів, яка не обмежується тільки окремими принципами податкового права.

Цінністю для податково-правової доктрини є проведене здобувачкою співвідношення податкових пільг із подібними категоріями, на підставі чого визначено, що податкові пільги, маючи певні спільні риси з державною підтримкою, державною допомогою, податковими стимулами і податковими преференціями, є самостійним феноменом, що має особливості, за посередництвом яких і відбувається їх відокремлення, водночас податкові пільги у межах указаних правових понять займають чільне місце, бо виступають: 1) формою державної допомоги, яка охоплює фінансовий (економічний) та організаційний складник державної підтримки; 2) позитивним податковим стимулом, що активізує правомірну поведінку платників; 3) одним із засобів реалізації податкових преференцій.

Дисертантка аргументує ідею щодо незастосування регуляторного законодавства у процедурі встановлення податкових пільг на місцевому рівні, у межах чого акцентує, що рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків, зборів, податкових пільг не є регуляторними актами, а Податковий кодекс України не містить посилання на Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської

діяльності» у тому контексті, що з урахуванням останнього органи місцевого самоврядування мають приймати рішення з розглядуваних питань. Вдалим є поряд із наведенням указанного висновку й виявлення пропозиції про внесення змін до податкового законодавства, які б надали можливість названу проблему усунути.

У роботі також виділено складники права на використання пільг, якими є: а) підстава, яка має бути характерна для платника або його діяльності, б) порядок застосування конкретної пільгової податкової преференції. Підкреслено, що аби мати можливість використати податкову пільгу, платник повинен пересвідчитись, що наявний як юридичний (податково-правовою нормою передбачена конкретна підстава, за наявності якої у платника виникає право на пільгу), так і фактичний (саме у випадку платника наявна підстава для цього) складники права на застосування конкретної пільги.

Оформлення дисертації та дотримання академічної доброчесності.

Дисертація виконана державною мовою, оформлена з дотриманням передбачених Міністерством освіти і науки України вимог до вказаного виду наукових праць. Сформульовані дисертанткою положення, висновки та пропозиції є аргументованими, послідовно висвітленими. Академічного плагіату в дисертації та наукових публікаціях здобувачки не виявлено.

Дискусійні положення дисертації. Дисертаційна робота виконана на належному рівні, дисертантка досягла поставленої мети та виконала визначені у роботі завдання. Однак дисертація містить дискусійні положення, які потребують звернення на них окремої уваги.

1. На сторінці 41 дисертації здобувачка виділяє таку особливість податкових пільг як те, що вони є факультативним елементом правового механізму податку. Своєю чергою, на сторінці 43 цієї наукової праці дисертантка відмічає, що деколи податкові пільги можуть бути факультативним елементом правового механізму податку, а деколи – обов'язковим елементом конкретного податку по саме тим випадкам, на які податкова пільга поширює дію, або обов'язковим елементом податку в

конкретній правозастосовній ситуації. Цю думку здобувачка підсумовує тим, що *«досліджувати місце пільг в правовому механізмі податку варто з урахуванням нормативного і правозастосовного підходу»*. Для уникнення двозначності в позиції здобувачки, їй слід деталізувати власне бачення відносно а) природи обов'язкових і факультативних елементів правового механізму податку, а також б) належності податкових пільг до обов'язкового або ж факультативного елементу правового механізму податку.

2. На сторінці 80 дисертаційної роботи, здійснюючи розкриття принципу законності як принципу встановлення податкових пільг, здобувачка зазначає: *«ПК України – основний акт, який регулює податкову сферу і в ст. 4 визначає норми-принципи, які є фундаментом податкового законодавства. Звичайно, парламент, приймаючи нові закони, може відмовитись від уже не актуальних, на його думку, положень, або ж звзвити їх дію до тої міри, яку вважатиме за потрібне передбачити. Але ж це має відбуватись з суворим дотриманням основоположних для правотворення вимог.»*. Стаття 4 Податкового кодексу України дійсно містить основоположні засади податкового законодавства, однак вона не передбачає такого принципу як законність, оскільки останній впливає саме з Конституції України. З огляду на відому податковому законодавству ситуацію, коли при прийнятті нових норм відбувається не урахування існуючих, тим самим порушуються принципи, визначені ст. 4 Податкового кодексу України, постає необхідність, керуючись принципом законності, навести уточнення твердження, що парламент може відмовитись від уже не актуальних, на його думку, положень, або ж звзвити їх дію до тої міри, яку вважатиме за потрібне передбачити. Видається доречним почути думку автора відносно наявності або ж відсутності тої межі, якою має керуватись законодавчий орган влади, провадячи нормотворчу діяльність у сфері оподаткування загалом, й при прийнятті податкових пільг, зокрема.

3. Розглядаючи питання про класифікацію податкових пільг у межах підрозділу 1.3 розділу I дисертації, здобувачка виокремлює «за суб'єктами

встановлення» пільги, що передбачаються: 1) Верховною Радою України; 2) Верховною Радою Автономної Республіки Крим; 3) сільськими, селищними, міськими радами. Згодом, аналізуючи процедуру встановлення податкових пільг на місцевому рівні у підрозділі 2.2 розділу 2 дисертації, авторка підкреслює, що введення правового режиму воєнного стану зумовило надання права військовим адміністраціям та військово-цивільним адміністраціям встановлювати місцеві податки та/або збори та/або надавати податкові пільги зі сплати місцевих податків та/або зборів у тому разі, якщо на відповідних територіях сільські, селищні, міські ради тимчасово не здійснюють свої повноваження. Дисертація лише виграла б, якби здобувачка і в рамках класифікації врахувала той аспект, що в певних умовах суб'єктом встановлення податкових пільг є військові адміністрації та військово-цивільні адміністрації.

Однак указані міркування не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, яка підлягає рецензуванню, і не применшують наукову цінність проведеного дослідження.

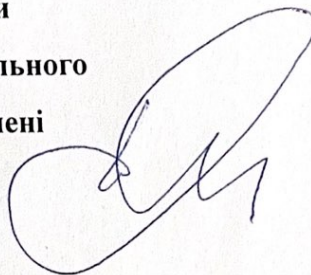
Загальний висновок. Дисертаційне дослідження є актуальним, виконане на високому науковому рівні, логічно структуроване. Наукові положення, висновки і пропозиції, наявні в дисертації, достатньою мірою обґрунтовані, основні з них відображені в наукових публікаціях здобувачки. Використані для здійснення дослідження методи засвідчують повноту і якість роботи. Відсутнє порушення академічної доброчесності, оформлення праці відповідає встановленим вимогам для такого виду робіт.

Вказане вище підтверджує, що дисертація Савінової Альбіни Володимирівни на тему «Правове регулювання податкових пільг», 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 12.01.2022 р. № 44, а її авторка заслуговує на

присудження їй наукового ступеня доктора філософії у галузі знань
08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

**Доктор юридичних наук,
професор, завідувач кафедри
податкового права Національного
юридичного університету імені
Ярослава Мудрого**



Д. А. Кобильнік

