

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента, заслуженого юриста України Теремецького Владислава Івановича на дисертацію Рогозіннікової Катерини Сергіївни «Адміністративно-правова охорона податкових відносин», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право

Ступінь актуальності обраної теми. Ефективна система адміністрування податків, зборів, платежів є запорукою сталого економічного розвитку України, підвищення рівня її інвестиційної привабливості, високого рівня життя населення. Вдосконалення системи оподаткування вимагає не лише змін до чинного податкового законодавства, а й забезпечення належного функціонування та розвитку податкових відносин. Вони виступають важливим елементом правового регулювання сфери оподаткування. Саме через податкові відносини отримує практичну реалізацію регулююча функція норм податкового права та стає можливим застосування примусових засобів з метою забезпечення належного виконання закріплених у таких нормах дозволів, заборон і приписів.

Варто погодитись із здобувачкою, що реалізація названого завдання можлива за умови створення системи правової охорони податкових відносин, де значну роль відіграватимуть відповідні норми адміністративного права. Перспективи використання засобів адміністративного права для забезпечення охорони податкових відносин пов'язані з такими їх особливостями, як: законодавче закріплення вимог до гласності і публічності, спрощена процедура застосування, наявність судових та позасудових способів оскарження їх застосування тощо (стор. 18). Водночас наукових праць, в яких би це питання комплексно досліджувалося з точки зору адміністративного права, не існує. З огляду на зазначене, дисертаційна робота Рогозіннікової Катерини Сергіївни на тему: «Адміністративно-правова охорона податкових відносин» вбачається актуальною та своєчасною.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Робота має чітку теоретичну базу, підкріплену дослідженням практичних питань діяльності суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Для досягнення наукової об'єктивності результатів дослідження в дисертації було слушно використано філософські (діалектичний), загальнонаукові (лінгвістичний, логіко-семантичний, системно-структурний, аналізу і синтезу, класифікації, групування, прогнозування) та спеціально-правові (формально-юридичний, порівняльно-правовий). Були дотримані вимоги формальної логіки щодо послідовності, визначеності, несуперечності й обґрунтованості суджень під час формулювання висновків і пропозицій відповідно до мети та завдань дослідження (стор. 21–22).

Обґрунтованою є і структура дослідження. Автор виділяє три змістовних елементи, які є своєрідними блоками дослідження, і в сукупності дають цілісне уявлення про різні аспекти теми. На початку роботи у відповідному розділі автор досліджує теоретико-методологічні засади дослідження феномену адміністративно-правової охорони податкових відносин, виділяючи тим самим ті елементи податкових відносин, що можуть бути об'єктами адміністративно-правової охорони (стор. 39–47). У наступному підрозділі здійснено аналіз поняття та сутності адміністративно-правової охорони податкових відносин через діалектичний взаємозв'язок загального, одиничного та окремого у триаді загальнотеоретичних та галузевих явищ правової охорони, адміністративно-правової охорони та адміністративно-правової охорони податкових відносин. Вказано, що видові відмінності останньої зумовлені об'єктом впливу – податковими відносинами, і розкриваються через зміст елементів її системи та характеру зв'язків між ними: суб'єктів, форм та методів адміністративно-правової охорони (стор. 58), що і зумовило структуру другого розділу дослідження. Зважаючи на те, що зовнішнім середовищем відносно системи адміністративно-правової охорони податкових відносин здобувачкою визнано систему нормативно-правових актів (стор. 59), значну увагу приділено її

правовому забезпеченню. Дисертанткою з'ясовано основні проблеми у нормативно-правовому регулюванні діяльності уповноважених суб'єктів з адміністративно-правової охорони податкових відносин та запропоновано шляхи їх вирішення (стор. 78).

Найбільш значний за обсягом змістовний блок виражений у другому розділі роботи, де розглядається зміст адміністративно-правової охорони податкових відносин. В цьому розділі частину структури займає дослідження різних суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин. Збагачується коло суб'єктів контролю за рахунок включення в цю групу значної кількості суб'єктів, що дотичні до процедур адміністрування податків, зборів платежів на різних етапах, проте не сприймалися традиційно як суб'єкти адміністративно-правової охорони податкових відносин (стор. 91–95).

Також до відповідного змістовного блоку віднесено два підрозділи, що присвячені методам та формам адміністративно-правової охорони податкових відносин, де значну увагу приділено перш за все сервісним засобам впливу уповноважених суб'єктів на формування та розвиток податкових відносин та формам його фіксації.

Традиційним для такого роду досліджень, але від того не менш значущим і цінним, є звернення до удосконалення законодавства та міжнародного досвіду у третьому змістовному блоці дослідження, оформленому, як світовий досвід та перспективи вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин. Дисертантка зупиняється на моделі адміністративно-правової охорони податкових відносин у Європейському Союзі, яка може дати нам більш детальне розуміння того, на яких принципах побудована сучасна система адміністративно-правової охорони податкових відносин, якими механізмами у вітчизняному праві можна було б його доповнити (стор. 141–144). Також звернено увагу на окремі позитивні практики інших країн в удосконаленні діяльності податкових органів та їх взаємодії з платниками податків (стор. 145–158). Дослідження підсумовується докладним інструментарієм удосконалення законодавства (стор. 170–173), з якого вбачається, що автор

досить детально володіє на практичному рівні проблематикою правозастосування у сфері адміністративно-правової охорони податкових відносин.

У результаті дослідження автор доходить низки висновків, основним з яких є обґрунтування змісту адміністративно-правової охорони податкових відносин як врегульованої нормами права діяльності уповноважених суб'єктів, що полягає у здійсненні адміністративно-правових заходів сервісного, контрольного та примусового характеру, з метою попередження (профілактики) вчинення правопорушень у сфері оподаткування, недопущення зловживань посадовими особами податкових органів, виявлення порушень чинного податкового законодавства, притягнення порушників до адміністративної відповідальності, забезпечення виконання податкових обов'язків та відновлення порушених прав платників податків (стор. 177).

У результаті дослідження автор висуває низку обґрунтованих пропозицій, що є абсолютно конкретними і придатними до впровадження у законодавство та практику роботи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Висновки автора за компонуванням і за безпосереднім змістом відповідають завданням дослідження і підтверджені міркуваннями та прикладами, наданими у відповідних підрозділах роботи. Отже спостерігається чіткий логічний зв'язок між кожним завданням, відповідним підрозділом і висновком, який впливає з підрозділу. Крім того, пункти висновків достатньо охарактеризовані у новизні дисертаційного дослідження.

Достовірність і новизна наукових положень. Достовірність отриманих результатів забезпечується використанням значного списку використаних джерел (282 найменування), до якого увійшли праці вітчизняних і іноземних науковців, законодавство з досліджуваної проблематики, практика судів та громадсько-аналітичні дописи представників експертного співтовариства.

Новизна забезпечується розробкою низки наукових положень, запропонованих уперше, тих, що автор удосконалив, та таких, що набули

подальшого розвитку на матеріалі дослідження рецензованої дисертації. Серед них слід підтримати обґрунтування щодо доцільності системного розгляду адміністративно-правової охорони податкових відносин із виокремленням елементів, що являють собою джерела правового регулювання, методи та форми адміністративно-правової охорони, зумовлені особливостями податкових відносин, стійкі функціональні (юридична сила) та атрибутивні (адміністративні процедури) зв'язки між ними та суб'єктів, що здійснюють їх реалізацію (стор. 22).

Так само уперше з'ясовано, що об'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин є не лише дії платників податків, однак і діяння (дії та бездіяльність) податкових органів щодо: 1) визначення юридичних фактів для виникнення, розвитку і припинення податкових відносин; 2) виконання обов'язків у сфері оподаткування; 3) реалізації прав платників податків та компетенції податкових органів щодо адміністрування податків, зборів, платежів (стор. 23).

Безсумнівними авторськими здобутками, що мають наукову новизну на рівні розробки уперше слід назвати пропозиції щодо розгляду окремих адміністративних процедур, а також звернення до адміністративного суду платників податків та податкових органів, як самостійного різновиду форм адміністративно-правової охорони податкових відносин.

На рівні удосконалення авторкою визначено види податкових відносин як предмета адміністративно-правової охорони, до яких віднесено перш за все ті, що складаються під час організації виконання платниками податків податкових та інших обов'язків у сфері оподаткування та реалізації компетенції суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, проведено класифікацію та систематизацію суб'єктів і методів адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Мають високий рівень системного розуміння правових явищ і наукові положення, в яких подальший розвиток отримали характерні для адміністративного права ідеї і підходи щодо розмежування податкового та адміністративного примусу у податкових відносинах, переконання та

заохочення як методів адміністративно-правової охорони податкових відносин в частині конкретизації зобов'язаного суб'єкта.

Очевидним здобутком є ґрунтовна праця над вивченням зарубіжного досвіду організації системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

В силу наведеного, винесені на захист наукові положення є достовірними і мають високий рівень наукової новизни.

Повнота викладу положень і висновків дисертації в опублікованих працях. Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані в роботі, достатньо повно викладені в опублікованих дисертантом наукових працях. Основні положення та висновки, сформульовані в дисертації, відображено у 11 наукових працях, з яких 5 статей, опублікованих у наукових фахових виданнях (у тому числі одна в тих, що включені до міжнародних науково-метричних баз), а також 6 тезах доповідей і наукових повідомлень на наукових конференціях та форумі, які в комплексі дозволяють скласти уявлення про характер роботи і її основні здобутки. У списку використаних джерел є посилання на власні праці, а публікаційна робота охоплює період з 2017 по 2020 роки, що дає змогу впевнитись у ретельній роботі над темою.

Практична і теоретична значущість результатів дисертаційного дослідження. У роботі Рогозіннікової К. С. сформульовано важливі для науки адміністративного права теоретичні висновки й практичні рекомендації. Вони можуть бути використані у правотворчій і правозастосовній діяльності, а також в освітньому процесі та науково-дослідній сфері.

Дискусійні положення та зауваження до змісту дисертації. Загалом позитивно оцінюючи дисертацію Рогозіннікової К. С. «Адміністративно-правова охорона податкових відносин», слід зазначити, що деякі її положення є спірними та потребують додаткової аргументації.

1. На сторінках 58 та 177 вказується, що адміністративно-правова охорона податкових відносин здійснюється шляхом застосування адміністративно-правових засобів сервісного, контрольного та примусового

характеру. Однак під час дослідження методів адміністративно-правової охорони податкових відносин питання контролю було висвітлене побічно, а окремі його аспекти розкриті під час аналізу процедурних форм (стор. 133), вивчення зарубіжного досвіду (стор. 154–156) та вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин (стор. 167–169). Доречність такого підходу є достатньо спірною. Вбачається, що характеристики контролю як засобу адміністративно-правової охорони варто було б присвятити більше уваги.

2. У підрозділі 1.3 під час аналізу правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин здобувачкою вказано на такі формальні та неформальні його джерела, як рішення Верховного суду та судові доктрини у податкових спорах (стор. 71–76, 78–79). Погоджуючись із обґрунтуванням щодо необхідності врахування в адміністративній практиці правових позицій Верховного суду, слід наголосити на доцільності розгляду і впливу рішень Європейського суду з прав людини на формування системи адміністративно-правової охорони податкових відносин в Україні. Більш ґрунтовних розвідок потребує і юридична значущість судових доктрин як неформальних джерел адміністративно-правової охорони податкових відносин.

3. Незважаючи на обґрунтоване здобувачкою значення звернення до адміністративного суду як процедурної форми адміністративно-правової охорони податкових відносин (стор. 23, 139, 129–131), слід зауважити, що у доктрині адміністративного права такий правовий засіб розглядається в межах іншого інституту, а саме: гарантій законності діяльності публічної адміністрації.

4. Дисертанткою охарактеризовано досвід Європейського Союзу у формуванні системи адміністративно-правової охорони податкових відносин (стор. 141–148). Однак у висновках до розділу 3 зазначено лише про основні особливості такої системи в Європейському Союзі (стор. 173) та у загальних висновках вказано на необхідність посилення інституційної спроможності у сфері обміну податковою інформацією між суб'єктами адміністративно-правової охорони податкових відносин що ґрунтуватиметься на засадах

створення та функціонування мережі обміну податковою інформацією Eurofisc (стор. 180). Вважаємо, що більшу практичну цінність таким науковим пошукам здобувачки надало б формулювання конкретних напрямів використання досвіду Європейського Союзу в Україні.

5. На жаль, здобувачка не приділила достатньої уваги питанням юридичних підстав притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. На стор. 160 дисертації запропоновано два напрями вирішення проблеми уникнення дублювання охоронних норм адміністративного та податкового законодавства, однак не сформульовано конкретних пропозицій із удосконалення чинного законодавства.

Висловлені зауваження відображають авторську позицію і не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження.

Відповідність дисертації вимогам. На основі зазначеного, можна констатувати, що дисертація «Адміністративно-правова охорона податкових відносин» є самостійною творчою науковою працею, що вирішує важливе для галузі адміністративного права завдання формування відповідного правового інституту та відповідає вимогам пп. 9, 11–13 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор, Рогозіннікова К. С., заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право.

Офіційний опонент:
професор кафедри цивільного
права і процесу
Тернопільського національного
економічного університету,
доктор юридичних наук, доцент,
заслужений юрист України



В.І. Теремецький