

### **ВІДГУК**

**офіційного опонента – кандидата юридичних наук Вікторчук Марії Василівни на дисертацію Рогозіннікової Катерини Сергіївни на тему «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**

**Актуальність дослідження.** Прагнення України увійти до єдиного політичного, економічного європейського простору вимагає серйозних змін у багатьох сферах життєдіяльності країни, зокрема й економічній, що також включає податкову складову, передбачає необхідність вироблення механізму оптимізації правової охорони відносин у сфері оподаткування. Виникнення на підставі належних юридичних фактів, своєчасне та повне виконання податкових обов'язків, упередження зловживання правами учасниками податкових відносин є базовими вимогами до функціонування податкових правовідносин, що значно впливають на оцінку міжнародними інституціями інвестиційної привабливості України і вимагають посиленої уваги вчених під час розробки моделей правової охорони податкових відносин.

Сучасний етап розвитку податкових відносин, зумовлює перегляд усталених уявлень про зміст їх правової охорони і захисту, де особливої уваги потребують засоби адміністративного права. Специфіка останніх полягає у впровадженні сервісних засад взаємодії держави та платників податків, відтак і можливості застосування не лише заходів державного примусу, але й переконання, заохочення, створення умов для самостійного попередження учасниками податкових правовідносин порушень чинного законодавства. Незважаючи на важливість проблематики адміністративно-правової охорони податкових відносин, на сьогодні спостерігається нестача комплексних, монографічних досліджень, присвячених цьому питанню.

Зазначене є обґрунтуванням актуальності обраної теми дисертаційного дослідження Рогозіннікової Катерини Сергіївни як для теорії адміністративного права, так і практики діяльності податкових органів і платників податків.

**Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій дисертаційного дослідження** обумовлена тим, що дисертація є комплексною роботою, в якій на підставі аналізу теоретичних джерел, положень чинного законодавства, норм міжнародного права визначені теоретичні та правові засади адміністративно-правової охорони податкових відносин та сформовані пропозиції щодо їх удосконалення.

Дисертаційна робота Рогозіннікової К. С. відрізняється помітною методологічною культурою, забезпеченою використанням комплексу філософських, загальнонаукових і конкретно-наукових методів дослідження, зокрема: діалектичного, лінгвістичного, логіко-семантичного, системно-структурного, формально-юридичного, порівняльно-правового, аналізу і синтезу, класифікації, групування, прогнозування. Їх застосування обумовлено системним підходом, що дає можливість досліджувати проблеми в єдності їх соціального змісту і форми. Вимоги формальної логіки щодо послідовності, визначеності, несуперечності й обґрунтованості суджень були дотримані під час формулювання висновків і пропозицій відповідно до мети та завдань дослідження (стор. 21).

Обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій, поданих у дисертаційній роботі, підтверджується і коректно сформульованою метою, яка що полягає у тому, щоб на підставі узагальнення наукових праць учених, аналізу законодавства України, міжнародного законодавства та практики їх реалізації, аналізу проектів нормативно-правових актів визначити сутність та розкрити особливості адміністративно-правової охорони податкових відносин, а також опрацювати напрямки його вдосконалення (стор. 21). Зазначена мета досягнута шляхом вирішення правильно поставлених завдань, які логічно співвідносяться із об'єктом та предметом дослідження (стор. 21).

Відповідно, наукові положення, рекомендації та висновки дисертаційного

дослідження є обґрунтованими та загалом методологічно правильними, такими, що мають системний, комплексний характер та містять наукову новизну.

**Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації,** не викликають сумнівів. Сформульовані та аргументовані автором результати дослідження є важливими у теоретичному та практичному аспектах, містять елементи наукової новизни та пропозиції щодо вдосконалення законодавства. Серед них, зокрема, варто виділити такі: обґрунтовано доцільність 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, суб'єктів, що здійснюють реалізацію податкових відносин; сформульовано авторське визначення поняття «адміністративно-правова охорона податкових відносин» з урахування спрямованості засобів адміністративного права як на платника податків, так і на посадових осіб – суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин; визначено об'єкти адміністративно-правової охорони податкових відносин, якими є дії платників податків та податкових органів щодо визначення юридичних фактів для виникнення, розвитку і припинення податкових відносин, виконання обов'язків у сфері оподаткування, реалізації прав платників податків та компетенції податкових органів щодо адміністрування податків, зборів, платежів.

Слід звернути увагу і на удосконалення автором: видів податкових відносин як предмету адміністративно-правової охорони; системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, видів методів адміністративно-правової охорони податкових відносин шляхом доповнення їх переліку сервісними правовими (адміністративні послуги), та організаційними (електронні сервіси) засобами впливу на свідомість

платників податків.

Позитивної оцінки заслуговує і науковий розвиток у дисертаційному дослідженні положень щодо: підходів до 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; пропозиції по вдосконаленню правового забезпечення адміністративно-правової охорони податкових відносин; напрацювання перспективних напрямів імплементації у вітчизняне законодавство позитивного зарубіжного досвіду організації системи адміністративно-правової охорони податкових відносин.

Вказане дозволяє зробити висновок про достовірність та обґрунтованість положень та висновків дисертаційної роботи.

**Аналіз та оцінка змісту дисертації.** Дисертаційна робота, виконана Рогозінніковою К. С., характеризується системним підходом до предмета дослідження. Структурно дисертація складається із анотації, вступу, 3 розділів, що містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (282 найменування), додатків.

Зміст дисертації повною мірою відповідає вимогам паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право, інформаційне право, за якою вона подана до захисту, а зміст автореферату відображає основні положення дисертації.

У **вступі** до дисертації обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено її зв'язок із науковими програмами, планами, темами, грантами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, охарактеризовано методи, розкрито наукову новизну і практичне значення отриманих результатів, відображено апробацію й упровадження результатів дослідження, наведено дані про публікації, структуру та обсяг дисертації.

У розділі 1 «**Теоретико-методологічні засади дослідження феномену адміністративно-правової охорони податкових відносин**» (стор. 27–76) встановлено, що предметом адміністративно-правової охорони може бути

владно організаційна частина податкових відносин, у структурі яких засобами адміністративного права забезпечується: виникнення та розвиток на підставі належних та правомірних юридичних фактів, у об'єкті – та його частина, що пов'язана з діяльністю платника податків, у змісті порядок виконання своїх обов'язків учасниками податкових правовідносин, в тому числі дотримання строків взяття на облік, обов'язок декларування сум податків і зборів, та своєчасність подання відповідних декларацій, виконання обов'язків та належна реалізація їх прав податковими органами (підрозділ 1.1., стор.45–46). Слушними є пропозиції авторки щодо розгляду адміністративно-правової охорони податкових правовідносин розглянуто 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 (підрозділ 1.2., стор. 47–59). Заслужують на увагу виявлені здобувачкою проблеми у правовому забезпеченні адміністративно-правової охорони податкових відносин та запропоновані напрями їх вирішення (підрозділ 1.3., стор. 59–76).

У розділі 2 **«Зміст адміністративно-правової охорони податкових відносин»** (стор. 80 – 136) з урахуванням мети та завдань дисертаційного дослідження надано наукове та правове обґрунтування методів і форм адміністративного правової охорони податкових відносин, а також виявлено систему суб'єктів їх застосування. Обґрунтованими є пропозиції дослідниці щодо розширення кола суб'єктів адміністративно-правової охорони через доповнення їх переліку сприяючими суб'єктами, що додатково забезпечують ефективність системи адміністративно-правової охорони в частині збору та аналізу інформації, що може свідчити про порушення податкового законодавства, та гарантуючими суб'єктами, які здійснюють судовий та

громадський контроль за функціонуванням системи адміністративно-правової охорони податкових відносин, вживають заходи адміністративного відновлення (підрозділ 2.1., стор. 85–96).

Варті підтримки і положення стосовно засобів сервісного характеру у системі методів адміністративно-правової охорони податкових відносин, що, на думку авторки, створюють умови для самостійного упередження порушенням податкового законодавства, забезпечують ідентифікацію платників податків, скеровують до правомірної поведінки економічними, а не адміністративними методами (підрозділ 2.2., стор. 100–117).

Слушним є положення про розгляд інформаційно-аналітичної діяльності як самостійного різновиду процедурних форм адміністративно-правової охорони, доведена необхідність її виключення із способів здійснення податкового контролю та запропоновані дослідницею основні напрями нормативно-правового забезпечення такого виду діяльності податкових органів (підрозділ 2.3., стор. 125–130).

У розділі 3 **«Світовий досвід та перспективи вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин»** розкрито зміст таких основних заходів, які застосовуються іншими державами для забезпечення сталого функціонування податкових відносин: надання податкових рескриптів; договірне врегулювання питань взаємодії великих платників податків із податковими органами; встановлення розширеного переліку правомочностей у складі права платника податків на податкову інформацію; відмова від невиїзних документальних перевірок. Вказано на характерні риси системи адміністративно-правової охорони ЄС та напрями їх імплементації у національне законодавство (підрозділ 3.1., стор. 141–158).

Високої оцінки заслуговують обґрунтовані напрями вдосконалення адміністративно-правової охорони податкових відносин, зокрема, варто підтримати пропозиції щодо вдосконалення процедур застосування санкцій за порушення податкового законодавства, в тому числі встановлення процедурних гарантій участі платників податків у прийнятті рішення щодо

нього, практичної реалізації права на доступ до матеріалів справи, зокрема, тієї інформації, документів, рішень, що приймають податковим органом відносно нього, права подавати докази під час розгляду і вирішення справа; визначення у ПК України поняття та ознак добросовісності платника податків з метою унеможливлення податкової перекваліфікації правомірних дій платника податків внаслідок дій (бездіяльності) його контрагентів (підрозділ 3.2., стр. 150–173).

У **висновках** (стор. 176–182) дисертантом наведено теоретичне узагальнення й новий підхід до вирішення важливого для теорії та практики адміністративного права наукового завдання, що полягає у визначенні сутності і розкритті особливостей адміністративно-правової охорони податкових відносин, а також опрацюванні напрямів її вдосконалення.

**Повнота викладу наукових положень дисертації в опублікованих працях.** Дисертаційна робота виконана здобувачкою самостійно, сформульовані в ній положення та висновки зроблені на базі особистих досліджень авторки. Основні науково обґрунтовані результати проведеного дослідження знайшли відображення в 11 наукових публікаціях за темою дослідження: 5 статтях, 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.

Позитивної оцінки заслуговує і **практичне значення отриманих результатів**, що визначається теоретико-прикладною спрямованістю дисертації, а також тим, що подані в ній пропозиції частково використані та можуть використовуватися у науково-дослідній сфері, правотворчості, правозастосовній діяльності (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в практичну діяльність юридичної фірми «Arte LawGroup» від 16.05.2019 р.), освітньому процесі (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в освітній процес Академії праці, соціальних відносин і туризму від 08.09.2020 р.).

Структурна побудова, зміст і висновки, що викладені в авторефераті, відповідають основним положенням дисертації і повністю їх відображають.

Водночас, надаючи загальну позитивну оцінку дисертації, варто вказати на положення ті положення, що видаються дискусійними чи потребують подальшого опрацювання. Вказане пов'язано з означенням дисертантом власної позиції окремих досліджуваних проблем, що потребує додаткового обґрунтування, зокрема:

1. Дискусійними є положення стосовно системи суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин, якими названо провідні, сприяючі та гарантуючі публічні та приватні інституції (стор. 95, 178), адже родовою ознакою поняття адміністративно-правової охорони податкових відносин дисертанткою визначено правозастосовну діяльність (стор. 177), яка, як відомо, є окремим випадком реалізації норм права уповноваженими державними органами. Відтак віднесення приватних суб'єктів до категорії суб'єктів адміністративно-правової охорони податкових відносин потребує додаткових обґрунтувань.

2. Зважаючи на акцентоване значення протидії зловживанню правом у податкових відносинах, що визнано здобувачкою об'єктом превенції та протидії у сфері податкових відносин ( стор. 46), завданням і функцією адміністративно-правової охорони податкових відносин (стор. 58), варто було б більш детально розглянути конкретні форми та методи здійснення цієї протидії.

3. На стор. 123-125 авторкою аналізуються основні матеріальні та процедурні недоліки складання протоколів про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування. Аналогічну характеристику доцільно було б здійснити і щодо інших актів-документів, як підстав для прийняття юрисдикційних актів. Зокрема, йдеться про акти податкових перевірок, вивчення впливу недоліків яких на чинність податкових-повідомлень рішень дозволило б глибше усвідомити процедурний аспект реалізації засобів адміністративно-правової охорони податкових відносин.



4. У роботі достатню увагу приділено внутрішньо управлінській діяльності податкових органів щодо організації адміністративно-правової охорони податкових відносин (підрозділи 2.1., 2.2., 3.2). Сформовані за результатами такого аналізу пропозиції варто було б систематизувати та викласти в додатку у вигляді змін та доповнень до діючих відомчих актів податкових органів (методичних рекомендацій).

Наведені зауваження носять характер побажань і не впливають на загальну позивну оцінку рецензованої дисертації.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Рогозіннікової Катерини Сергіївни на тему «Адміністративно-правова охорона податкових відносин» є самостійним, завершеним, комплексним науковим дослідженням, що містить низку нових і належним чином обґрунтованих висновків, рекомендацій та пропозицій, які в сукупності розв'язують конкретне наукове завдання та мають значення для подальшого розвитку науки адміністративного права, відповідає вимогам пунктів 9 та 11 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 567, а її авторка заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності: 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**Офіційний опонент:**

**кандидат юридичних наук,  
головний спеціаліст відділу проведення  
перевірок Департаменту запобігання  
політичній корупції  
Національного агентства  
з питань запобігання корупції**

**М. В. ВІКТОРЧУК**

