

В І Д Г У К

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента
Зьолки Валентина Леонідовича на дисертацію Баїк Оксани Іванівни
«Понятійно-категоріальний апарат податкового права України», подану
на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
за спеціальністю – 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове
право; інформаційне право**

Актуальність теми. В Україні впродовж останніх років діє Податковий кодекс України (далі – ПК України), який є нормативно-правовим актом, що регулює відносини у сфері справляння податків, зборів, платежів. До того ж, ПК України можна вважати основою податкового законодавства, адже саме у ньому визначено: вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, а також порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їхні права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків; відповідальність за порушення податкового законодавства (ст. 1 ПК України). Водночас податкове законодавство не обмежується податково-правовими нормами, закріпленими у ПК України, а складається також з: Конституції України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПК України та законів з питань митної справи; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів (ст. 3 ПК України). Із зазначеного зрозуміло, що регулювання податкових правовідносин здійснюється об'ємним комплексом правових норм, закріплених у різних нормативно-правових актах. Крім того, податково-правові норми, закріплені у податковому законодавстві, зазнають постійного оновлення та змін у

зв'язку із низкою причин, серед яких і фінансово-економічні чинники. Це позначається на науково-теоретичному та прикладному надбанні сфери податкового права.

Зважаючи на викладене, потрібно звернути увагу на те, що понятійно-категоріальний апарат сучасного податкового права насичений достатньо великою кількістю термінів, що визначають податково-правові поняття й категорії. Однак саме це є однією з причин неоднозначних ситуацій, що виникають під час справляння податків, зборів, платежів. Також слід зауважити, що не усі поняття і категорії податкового права закріплено у податковому законодавстві. Інколи для визначення їхнього змісту науковцям і практичним працівникам потрібно звертатися до законодавства інших сфер права та науково-пізнавальної літератури. Також становище понятійно-категоріального апарату податкового права України ускладнено тим, що його термінологію інколи ототожнюють із фінансовою, або ж визнають у складі фінансової, а податкове право – складним інститутом фінансового права. Ще десять років тому таке становище податкового права хоча і сприймалось належно, однак не сьогодні. Дедалі частіше у наукових працях автори приходять до висновку, що податкове право є підгалуззю фінансового права, та, навіть більше, окремою галуззю у вітчизняній системі права. Відповідно наявний понятійно-категоріальний апарат свідчить про окрему природу податкового права, хоча не можна цілком заперечувати його взаємозв'язок із фінансовим правом. Саме дисертаційне дослідження Баїк О. І. є кваліфікаційною працею, в якій акумульовано авторські положення щодо висвітлення та пошуку шляхів вирішення проблемних питань понятійно-категоріального апарату податкового права, що відповідно мають велике значення для сфери вітчизняного податкового права та сприяють його розвитку на теренах України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року; спрямовано на реалізацію

Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015.

Проблематика дослідження відповідає науковому напрямку Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Правові, психологічні та інформаційні проблеми розвитку державності в Україні», затвердженому Вченою радою Національного університету «Львівська політехніка» від 24 червня 2014 р., протокол № 5. Дисертація виконана в межах науково-дослідної роботи кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина в умовах розбудови правової держави» (державний реєстраційний номер 0116U004099).

Ступінь обґрунтованості положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації є високим. Дисертаційне дослідження ґрунтується на комплексному підході, характеризується належним рівнем наукових узагальнень. Зміст дисертації в цілому характеризується досить високим рівнем вирішення поставлених завдань, необхідність вирішення яких зумовлено окресленою метою. Потрібно зауважити, що мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу сучасної правової доктрини, положень вітчизняного законодавства та практики його застосування розкрити зміст, ознаки і особливості понятійно-категоріального апарату податкового права України, комплексно розробити підходи до вдосконалення правового регулювання податкових правовідносин, обґрунтувати пропозиції щодо подальшого розвитку чинного податкового законодавства України.

Водночас у межах поставлених завдань та мети, чітко сформульовано об'єкт та предмет дослідження. Так, об'єктом дослідження є суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права України, а предметом дослідження – понятійно-категоріальний апарат податкового права України.

Основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є теоретично обґрунтованими, що досягнуто за допомогою

застосування методів, які обрано з урахуванням мети та завдань дослідження, його об'єкта і предмета. У ході дослідження використовувались філософські, загальнонаукові та спеціально-юридичні методи наукового пізнання. Загалом, використання цих методів дало змогу здійснити комплексний аналіз теоретико-правових і практичних аспектів понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Використання Баїк О.І. значної наукової, нормативно-правової та емпіричної бази сприяло глибокому, всебічному висвітленню досліджуваної у роботі проблематики, формулюванню обґрунтованих висновків та рекомендацій. Про повноту дослідження свідчить кількість опрацьованих джерел – 775 позицій. Потрібно зауважити, що автором всебічно вивчено наявні сьогодні роботи як вітчизняних, так і зарубіжних учених, що становлять науково-теоретичне підґрунтя дисертації, зокрема критично проаналізовано окремі положення цих робіт та сформульовано авторське бачення. Водночас проведений критичний аналіз у дисертації відрізняється високим рівнем аргументованості, виваженості та толерантності автора. У результаті проведеного дослідження дисертантом одержано нові теоретико-правові та прикладні висновки, розроблено науково обґрунтовані пропозиції, що виносяться на захист. Нормативно-правовою основою роботи стали положення Конституції України, ПК України та інших законів і підзаконних нормативно-правових актів України, а також законодавство Європейського Союзу у сфері регулювання податкових правовідносин. Емпіричну базу дослідження становлять як статистичні матеріали, практика діяльності органів ДФС України західного регіону України, так і результати проведеного автором анкетування 370 осіб, які є фахівцями або займаються діяльністю, що стосується сфери податкового права.

Структура і зміст дисертаційного дослідження дозволяють повністю розкрити проблемні питання, що становлять його предмет. Дисертація складається із вступу, п'яти розділів, що містять двадцять три підрозділи, висновків, списку використаних джерел, додатків. У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертації; вказано на зв'язок роботи з науковою тематикою; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження; висвітлено

наукову новизну та практичне значення одержаних результатів; наведено дані про апробацію, структуру й обсяг дисертації.

У першому розділі дисертації автором розглянуто питання, що пов'язані з формуванням та розвитком понять і категорій у податковому праві України, проаналізовано логічне, лінгвістичне, семантичне та філософське значення термінів «поняття» і «категорія», та визначено їх розуміння у податковому праві (підрозділ 1.1). Зосереджено увагу на застосуванні загальних правил використання юридичних термінів у нормативно-правових актах, які доцільно враховувати у разі застосування термінології податкового законодавства України (підрозділ 1.2), а також проаналізовано методологічні інструменти, які використано під час дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України (підрозділ 1.3).

У другому розділі дисертації розкрито генезу понятійно-категоріального апарату податкового права України за допомогою ретроспективного аналізу термінології податкової сфери з виокремленням етапів її розвитку (підрозділ 2.1). Запропоновано ознайомлення з теорією податків та їхнім впливом на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права з визначенням періодизації цих теорій (підрозділ 2.2). Здійснено історико-правовий аналіз податкового права, зокрема його понять і категорій, у країнах світу (підрозділ 2.3).

Третій розділ дисертації присвячено аналізу особливостей понятійно-категоріального апарату податкового права крізь призму визначення податкового права в системі національного права України (підрозділ 3.1), виокремлено місце податкового права у фінансовому праві України (підрозділ 3.2), а також через аналіз джерел та принципів податкового права України (підрозділи 3.3, 3.4).

У четвертому розділі дисертації визначено поняття, особливості та види податкових правовідносин в Україні як складної категорії податкового права, охарактеризовано їх об'єктно-суб'єктний склад (підрозділи 4.1-4.3). Окрему увагу приділено визначенню правового статусу платників податків як найпоширеніших суб'єктів податкових правовідносин (підрозділ 4.4). Розглянуто юридичні факти у податковому законодавстві та їхній вплив на податкові правовідносини (підрозділ 4.5). Акцентовано увагу на характеристиці податково-правової норми,

визначено її структурні елементи, зокрема проаналізовано гіпотезу, диспозицію, санкцію у структурі податково-правової норми (підрозділи 4.6, 4.7). Виокремлено класифікацію податково-правових норм, їхні форми реалізації та тлумачення (підрозділи 4.8-4.10).

У п'ятому розділі дисертації, яким завершено дисертаційне дослідження, розглянуто правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства України як складової понятійно-категоріального апарату податкового права України (підрозділ 5.1) та проаналізовано поняття й види податкових правопорушень (підрозділ 5.2). Окреме місце у дисертації відведено характеристиці фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства з використанням офіційних статистичних даних (підрозділ 5.3).

Загалом, у дисертації Баїк О. І. вперше у науці податкового права на основі вивчення та аналізу понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також з урахуванням проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин, вирішено завдання наукового дослідження та апробовано нові підходи у лінгвістично-юридичному обґрунтуванні понятійно-категоріального апарату податкового права України, його теоретичних аспектів, сутності податкових правовідносин та відповідальності за їх порушення, вироблено рекомендації законодавчого та науково-теоретичного змісту. Це дало змогу зробити для теорії й практики податкового права відповідно низку ґрунтовних та важливих науково-теоретичних і прикладних висновків.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація є першим у вітчизняній науковій літературі комплексним дослідженням, у якому на належному рівні акумульовано сучасні теоретичні та практичні перспективи подальшого розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України. Заслужують на схвалення та підтримку більшість дисертаційних положень, які винесено на захист. Багато питань у досліджуваній сфері поставлено вперше, а ті, що досліджено у попередніх наукових розробках, – удосконалено та творчо опрацьовано. Водночас основні результати роботи, що

становлять наукову новизну і практичну значущість, полягають у наступному.

Безумовною науковою новизною характеризується запропоноване автором загальне визначення понятійно-категоріального апарату податкового права України як системи взаємозалежних та взаємодіючих між собою термінів і понять, які обґрунтовують і позначають відносини у сфері податків, зборів, платежів (с. 62 дисертації).

Автором досить вдало відзначено, що терміни «поняття» і «категорія» у податковому праві за своїм змістом, значенням і застосуванням взаємопов'язані між собою. Заслуговує уваги запропонований дисертантом висновок щодо їх розуміння та визначення у податковому праві. Зокрема термін «поняття», на думку автора, доцільно вважати результатом узагальнення істотних ознак податково-правової реальної дійсності, який як форма мислення використовується для їх пізнання, а термін «категорія» – загальним та фундаментальним поняттям, що містить у собі закономірні зв'язки й відносини, які існують у податковому праві. (с. 54 дисертації).

Як новаторську ідею потрібно відзначити положення про те, що в контексті осмислення «механізму» правового регулювання податкової сфери запропоновано визначити в якості фундаментальних для податкового права понять і категорій, що взаємодоповнюють одне одного та взаємодіють між собою і становлять основу понятійно-категоріального апарату податкового права. Зокрема, такими, на думку дисертанта, є: 1) податкові правовідносини, яким властива певна однорідність їх виникнення, зміни чи припинення, а також юридичне закріплення правового статусу суб'єктів цих правовідносин; 2) податково-правові норми, які спрямовані на регламентацію податкових правовідносин; 3) відповідальність за порушення правових норм, закріплених у податковому законодавстві (с. 54 дисертації).

Вирізняється ґрунтовністю розроблена автором, із використанням загальнотеоретичних підходів, методологічна основа дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, яку поряд із загальнонауковими методами (описання, порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення, аналогія, ідеалізація, формалізація, аксіоматичний, структурно-функціональний, імовірно-статистичний,

історичний, логічний, метод від абстрактного до конкретного) та спеціальними методами (контент-аналіз, статистично-математичний, порівняльно-правовий, формально-юридичний, логіко-юридичний) становлять конкретно галузеві методи (імперативність, диспозитивність) (с. 91 дисертації).

На схвальну оцінку заслуговує те, що у дисертації вперше, за результатами проведення відповідних узагальнень теоретичного матеріалу та врахуванням мети і завдань вітчизняного податкового законодавства, сформульовано авторські дефініції та відповідно розкрито обсяги змісту понять у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України таких, як: «податкові правовідносини», що сприяє виокремленню цих відносин як складної категорії податкового, фінансового права та права загалом (с. 194 дисертації); «об'єкти податкових правовідносин», що позитивно сприяє формуванню об'єктів податкових правовідносин, які є основою правового регулювання фіскальної діяльності держави (підрозділ 4.3 дисертації); «правовий статус платників податків», зміст якого перебуває у постійній термінологічній динаміці, тому потребує своєчасного оновлення (підрозділ 4.4 дисертації); «юридичні факти», що сприяють постійному розвитку податкових правовідносин (с. 280 дисертації); «податково-правові норми», що сприяє виокремленню цих норм у системі норм права (с. 296 дисертації); «тлумачення податково-правових норм», що сприяє здійсненню правореалізаційного процесу у сфері податкового права із врахуванням її правового регулювання (с. 340-341 дисертації); фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства (с. 380, 387, 400 дисертації).

Серед практичних результатів дисертації варті уваги сформовані авторські пропозиції щодо внесення доповнень до чинного законодавства України (с. 420-421 дисертації, с. 28-29 автореферату).

Крім зазначених, автором, висловлено низку інших важливих науково-теоретичних та практичних висновків, пропозицій та рекомендацій.

Повнота викладу одержаних результатів та їх достовірність. Дисертаційна робота Баїк О. І. повністю відповідає вимогам, які встановлено чинним законодавством до такого виду робіт. Усі сформульовані в

дисертаційній роботі положення та висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора. Водночас у авторефераті дисертації в повному обсязі ідентично відображено основні результати дисертаційного дослідження, що є предметом публічного захисту. Під час підготовки рецензованої праці Баїк О. І. не використано положень із її дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук.

Дисертацію обговорено на засіданні кафедри адміністративного та інформаційного права Національного університету «Львівська політехніка», міжкафедральному науковому семінарі Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка». До того ж, основні положення та результати дисертації повністю відображено у 56 наукових публікаціях автора: 1 одноосібній монографії; 16 статтях у наукових фахових виданнях України, 4 статтях у наукових періодичних виданнях інших держав, 6 статтях у інших наукових виданнях; 29 тезах виступів на конференціях та науково-практичних заходах, що засвідчує достовірність рецензованої дисертації.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що зроблені у дисертації висновки та рекомендації може бути використано у: 1) науково-дослідній діяльності – для подальшого подолання проблем формування та застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України; 2) правотворчості – для удосконалення термінологічного апарату чинного податкового законодавства України; 3) правозастосовній діяльності – для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання у сфері оподаткування; 4) навчальному процесі – під час викладання навчальних дисциплін, а також для підготовки методичних і дидактичних матеріалів, підручників, навчальних посібників з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Захист прав суб'єктів господарювання», «Правове регулювання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності», інших правових дисциплін, пов'язаних з темою дисертації, та у системі службової підготовки податкових органів.

Наукові результати дисертаційного дослідження впроваджено у навчальний процес Національного університету «Львівська політехніка», Університету

державної фіскальної служби України, Львівського торговельно-економічного університету, враховано у відповідних напрямках діяльності Державної фіскальної служби України у Львівській області.

Дискусійні положення та зауваження. Загалом, потрібно зауважити, що дисертація Баїк О. І. відзначається належним рівнем виконання, вмілим використанням сучасного методологічного арсеналу, виваженістю й обґрунтованістю висновків, високою авторською етикою. Однак, у дисертації, як і у кожному новаторському, хоча й ґрунтовному дослідженні, під час пошуку шляхів для розв'язання будь-якої складної проблеми, що становить науковий інтерес, в зазначеній роботі міститься низка суперечливих положень, які потребують додаткової аргументації під час захисту. Зокрема, такими є:

1. Різноманітність та науковий «анархізм» у впровадженні та використанні термінологічних зворотів має місце у законодавстві України загалом, а також у податковому законодавстві зокрема. Дисертант з цього приводу зауважує, що термінологія податкового права України є сукупністю податково-правових термінів та термінологічних зворотів, які вживаються у податковому законодавстві України (с. 60 дисертації). Водночас викликає зацікавлення закріплення наявних у податковому законодавстві таких термінологічних зворотів.

2. У дисертації розділ 3 «Понятійно-категоріальний апарат податкового права в системі права України» наповнено підрозділами 3.1 «Податкове право в системі національного права України», 3.2 «Податкове право та його місце у фінансовому праві України», 3.3 «Джерела податкового права України», 3.4 «Принципи податкового права України». Виникає потреба під час публічного захисту з'ясувати структурно-логічну схему та зв'язок основних положень між кожним із цих підрозділів, які характеризують понятійно-категоріальний апарат податкового права України.

3. На с. 148 дисертації автор звертає увагу на те, що податкове право не обмежується лише вивченням питань щодо регулювання суспільних відносин, які виникають з приводу оподаткування. Окрім цього, податкове право пізнає закономірності правового регулювання цих правовідносин, досліджує явища податково-правового характеру тощо. Водночас, досліджуючи явища податково-

правового характеру, традиційно під правовим регулюванням розуміють механізм правового регулювання, складовими елементами якого є: об'єкт, суб'єкт, норма права, права та обов'язки суб'єктів, відповідальність. Залишаються відкритими для обговорення питання щодо закономірностей правового регулювання податкових правовідносин.

4. У дисертаційній роботі до колективних суб'єктів податкових правовідносин автор відносить органи державної влади (загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів), через які діє держава як суб'єкт податкових правовідносин. Зокрема, серед інших суб'єктів виокремлено Державну податкову службу України та Державну митну службу України, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби України у відповідних сферах діяльності (с. 221-222 дисертації; с. 7 автореферату). Потребує з'ясування власне бачення дисертанта щодо впливу цієї реорганізації на стан понятійно-категоріального апарату податкового права України.

5. У понятійно-категоріальному апараті податкового права України, зокрема податкового законодавства, як зауважує дисертант, сьогодні достатньо широко використовують юридичні фікції (с. 276 дисертації), однак не зазначає про те, які саме. Крім того, дисертантом зауважено, що у податковому праві наявні загальноправові аксіоми (с. 277 дисертації), проте не зазначено про їхній вплив на обов'язковість сплати податків та зборів, а також настання відповідальності за податкове правопорушення.

6. Наведені у дисертації показники екологічного податку в Україні характеризуються даними, які свідчать про певну динаміку зростання екологічного податку в Україні (с. 513 дисертації). Водночас сьогодні ще неможливо стверджувати про виконання програми Основних засад (Стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 року (с. 210 дисертації). Про це свідчать великі державні витрати в цьому напрямку. До того ж, ця проблема сьогодні залишається невирішеною. Що крім зазначених у дисертації причин, на думку дисертанта, перешкоджає виконанню цієї програми?

Висловлені зауваження мають переважно дискусійний характер та істотно не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи, її наукову

новизну та вагомість отриманих результатів дослідження з урахуванням фундаментальності проблематики. Положення дисертації, що виносяться на захист, є теоретичним збагаченням як податкового й фінансового права, так і сфери права загалом, а також можуть бути успішно використані у практичній діяльності.

Висновок щодо відповідності встановленим вимогам. З урахуванням викладеного, можна зробити висновок, що дисертація Баїк Оксани Іванівни на тему: «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України», подана на здобуття є завершеною комплексною кваліфікаційною працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що у сукупності мають істотне значення для розвитку науки податкового права, повністю відповідає вимогам Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а також Вимогам до оформлення дисертації, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40, а її автор – Баїк Оксана Іванівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент –

доктор юридичних наук, доцент,

полковник юстиції,

начальник кафедри конституційного,

адміністративного та міжнародного права

Національної академії

Державної прикордонної служби України

імені Б. Хмельницького

Підпис засвідчую:



Підпис засвідчую **В. Л. Зьолка**
 Начальник відділення контролю
 та документального забезпечення
 15 10 2019