

До спеціалізованої вченої ради ДФ 26.888.02
Академії праці, соціальних відносин і туризму
03187, м. Київ, вул. Кільцева дорога, 3-А

ВІДГУК

**опонента - кандидата юридичних наук, доцента Атаманчук Наталії
Іванівни на дисертацію Березенко Ірини Віталіївни «Реалізація захисної
функції в податково-деліктному провадженні»
поданої на здобуття ступеня доктор філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Відгук підготовлений на основі вивчення дисертаційного дослідження та опублікованих за темою дисертації праць здобувача.

Актуальність теми дисертації та її зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Конституцією України визначене право кожного на захист своїх прав і свобод усіма способами, що не заборонені законом. У той же час, на сьогодні, в Україні все гостріше постає проблема захисту прав і свобод людини і громадянина, зокрема у сфері оподаткування. Нові економічні, соціальні й політичні реалії нашої держави вимагають удосконалення положень податкового законодавства, які повинні забезпечувати баланс приватних і публічних інтересів.

Ефективне функціонування інституту захисту прав, свобод та законних інтересів платників податків є визначальною тенденцією у сфері оподаткування. Наукове осмислення сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні залишається надзвичайно важливим в нинішніх умовах. Зважаючи на неврегульованість багатьох аспектів у сфері оподаткування, недоліки й суперечності у нормативних актах, якими регулюється податкова діяльність в Україні, актуальність і значущість теми дисертаційного дослідження Березенко І.В. не викликають сумніву.

Актуальність обраної дисертантом теми наукового дослідження також підтверджується тим, що її зміст корелюється із широким спектром наукових програм, планів, тем, зокрема: Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Національної стратегії у сфері прав людини, затвердженої Указом Президента України від 25 серпня 2015 року № 501/2015, Середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 2 квітня 2017 року № 275-р, Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542-р.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Аналіз наукової роботи І.В. Березенко свідчить, що ступінь обґрунтованості основних положень, висновків і рекомендацій є достатнім. Простежується узгодженість викладення відповідного матеріалу зі змістом дисертації. Наукові положення є результатом наукового пошуку дисертанта відповідно до сформульованої мети і завдань дослідження. При цьому об'єкт та предмет дослідження І.В. Березенко визначено чітко, згідно із обраною темою дисертації.

З позитивного боку варто оцінити значну кількість теоретичних та емпіричних джерел творчо опрацьованих дисертантом. Їх перелік відповідно до рукопису становить 226 найменувань. Серед них: праці українських та зарубіжних науковців, вітчизняні та зарубіжні джерела законодавства, акти міжнародного законодавства, навчально-методичні матеріали, а також статистичні дані Державної фіскальної служби України, судова практика вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

Застосовані прийоми і методи наукового пізнання (як загальнонаукові, так і спеціальні) дозволили І.В. Березенко розглянути досліджувану проблематику у динаміці й взаємозв'язку із низкою явищ об'єктивної дійсності. У результаті

правильного підходу до методології дослідження дисертантом успішно реалізовано визначені завдання та досягнуто мети дослідження.

Побудова структури дисертації є логічною, а виклад матеріалу послідовним. Структура наукової роботи складається із вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації (становить 188 сторінок) та основний текст (160 сторінок) відповідають встановленим вимогам. Наукова робота написана грамотно, виклад матеріалу науковий.

Все викладене є переконливим свідченням обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, які містяться у дисертації І.В. Березенко та виносяться на захист.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Схвально, що наукова робота І.В. Березенко є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Необхідно також виділити основні наукові положення дисертації, що заслуговують на підтримку та є досить новими для науки фінансового права. Особливу увагу автор звернула на термінологію, якою апелює податкове законодавство. Важливо, що нею запропоновано удосконалити існуючі визначення деяких термінів, а також визначити нові поняття у Податковому кодексі України. Зокрема, це стосується визначення таких понять як: «податкове провадження» (стор. 47-48 дисертації), «податковий процес», «податкова процедура», «податковий делікт», «податково-деліктне провадження» (стор. 58 дисертації), «податкова процедура», «захисна функція», «неправомірні дії контролюючого органу», «реалізація захисної функції», «бездіяльність контролюючого органу», «незаконні рішення» (стор. 146-147) та інших.

Доцільно підтримати пропозицію автора щодо визначення ознак податково-деліктного провадження таких як: податковий делікт виникає з моменту порушення податкового законодавства; обов'язковий суб'єкт - контролюючий орган, який уповноважений адмініструвати податки і збори;

податковий делікт розглядається в податково-деліктному провадженні в межах фінансової відповідальності (стор. 59).

Автором запропоновано класифікацію суб'єктів із реалізації захисної функції в податковому деліктному провадженні на загальні (платник податку; податковий агент; представник платника податку; представник податкового агента) та спеціальні (суд; рада бізнес-омбудсмена; експерт в галузі податкового права; аудиторська фірма) (стор. 89).

Окрім того, автором запропонована класифікація, яка притаманна для податково-деліктного провадження в розрізі реалізації захисної функції, зокрема, чотири стадії податково-деліктного провадження під час притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності (стор. 96-97).

Заслуговує на увагу пропозиція здобувача надати ознаки податково-деліктного спору: даний спір виникає між учасниками податково-деліктних відносин, тобто обов'язковою стороною спору виступає орган державної влади; предметом податково-деліктних спорів виступають рішення, дії чи бездіяльність владних суб'єктів податково-деліктних відносин; підставою таких спорів виступають дійсні чи уявні порушення. (стор. 117).

Особливу цінність мають такі положення дисертації, що дістали подальшого розвитку, а саме: положення щодо розмежування таких системоутворюючих для податково-деліктного провадження категорій як «податковий процес», «податкове провадження» та «податкова процедура»; наукове розуміння сутності, правової природи та ознак фінансово-правової відповідальності; пропозиції щодо доцільності запровадження інституту податкового омбудсмена; теоретичні підходи щодо недоцільності запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення публічно-правових спорів у сфері оподаткування та інші.

Ґрунтовним є аналіз зарубіжного досвіду реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (підпункт 3.1 розділу 3). Дисертантом розглянуто досвід з питань реалізації захисної функції платниками податків під час податково-деліктного провадження США, Швеції, Канади, Австралії,

Великобританії, Польщі, Франції, Італії, Білорусії, Республіки Казахстан, Молдови та інших.

Позитивно відзначимо спробу автора здійснити характеристику ключових проблем податкового законодавства, що негативно впливають на реалізацію захисної функції в податково-деліктному провадженні, а також визначити напрями вдосконалення правового регулювання в цьому питанні (підпункт 3.2 розділу 3). Як вбачається, дисертантом, виокремлено такі напрями вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні як: внесення змін до Податкового кодексу України щодо реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні; встановлення на законодавчому рівні чіткого розуміння правил та специфіки провадження у справах про податкові правопорушення; створення дієвого інституту податкового омбудсмена, який би здійснював захист прав, свобод та законних інтересів фізичних та юридичних осіб; створення спеціалізованих податкових судів; створення центрів надання допомоги платникам податків.

Схвально, що дисертантом проаналізовано не тільки особливості правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, а й здійснено аналіз судових рішень, що характеризують справи за позовами платників податків до контролюючих органів про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень (стор. 64-66); постанов Верховного Суду України (стор. 25-26; 38-39; 108-109; 114); справ Європейського суду з прав людини (стор. 115).

На користь практичного характеру отриманих результатів слугують і пропозиції автора про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні України та запропонований проект закону України (Додаток А), в частині удосконалення податкового законодавства.

Оцінюючи новизну основних положень та висновків дисертації необхідно відзначити, що у роботі вирішені наукові і практичні проблеми, розв'язання яких дозволило одержати цікаві результати і виробити низку пропозицій щодо

внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України. З урахуванням цього можна стверджувати, що новизна дисертації проявляється як у самому підході до досліджуваних проблем, так і в запропонованому розв'язанні конкретних завдань.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що зроблені висновки та рекомендації можуть бути використані в: *науково-дослідній діяльності* – як підґрунтя для проведення подальших наукових досліджень реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (акт Державної установи «Науково-методичний центр вищої та фахової передвищої освіти» від 28 січня 2021 року № 25); *правотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства, спрямованого на врегулювання суспільних відносин, які виникають у процесі реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні; *правозастосовній діяльності* – для чіткого розуміння реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні; *освітньому процесі* – під час розробки та викладання навчальних дисциплін «Сучасні тенденції розвитку фінансового права», «Фінансове право», «Податкове право» (акт впровадження Академії праці, соціальних відносин і туризму від 15 січня 2020 року).

Повнота викладення наукових висновків, положень і рекомендацій в опублікованих працях. Основні положення та висновки дисертації достатньо повно відображено у наукових працях, з яких: 5 – наукові статті, а також тезах 5 доповідей на міжнародних наукових та всеукраїнських науково-практичних конференціях тощо.

У розділах дисертації вичерпно і повно викладено зміст власних досліджень Березенко Ірини Віталіївни, зроблено посилання на усі наукові праці здобувача, наведені в анотації. Список цих праць також міститься у списку використаних джерел.

Усі публікації прямо пов'язані з темою дисертаційної роботи та розкривають її зміст.

Можна переконливо стверджувати, що дисертація виконана здобувачем самостійно, а усі сформульовані в ній положення і висновки обґрунтовано на основі особистих досліджень автора. Усі публікації здійснені без співавторства.

Ідентичність змісту анотації та основних положень дисертації. Аналіз змісту анотації засвідчує її відповідність основним положенням, які викладено у тексті дисертації. Анотація не містить положень чи ідей, які не зазначені в основному тексті дисертації.

Анотація подана українською та англійською мовами і є узагальненим коротким викладом основного змісту дисертаційного дослідження. В анотації автором стисло окреслені основні результати дослідження, зазначена наукова новизна та чітко охарактеризоване практичне значення роботи.

Анотацію та зміст роботи оформлено відповідно до вимог встановлених МОН України.

Зауваження та дискусійні положення.

1. Дискусійною є пропозиція автора щодо необхідності створення «регіональних центрів надання допомоги платникам податків» (стор. 147), оскільки, на сьогодні, створенні центри обслуговування платників (далі – ЦОП) безпосередньо при головних управліннях ДПС в областях та м. Києві та державних податкових інспекціях, які є їх структурними підрозділами. ЦОП, надаючи адміністративні послуги, здійснюють і надання консультацій платникам податків із питань електронних сервісів, податкового законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС тощо. Чи не будуть новостворенні регіональні центри надання допомоги платникам податків дублювати повноваження нині діючих ЦОП?

2. Цілком поділяючи твердження авторки на необхідності запровадження інституту податкового омбудсмена в Україні, що б дозволило покращити функціонування системи оподаткування нашої держави і механізму захисту прав та інтересів платників податків (стор 150-151); створення

податкових судів на місцях, як дієвого важеля правосуддя з податкових питань (стор. 153). Разом з тим, доцільно було б при захисті почути більш обґрунтовану думку дисертанта, щодо механізму реалізації пропозиції створення податкових судів в сучасних реаліях.

3. На сторінці 27-28 дисертаційної роботи дисертант висвітлюючи еволюцію оподаткування, наводить приклади організованої податкової системи Римської імперії, Стародавнього Єгипту, Китаю. На нашу думку, дане питання, та і взагалі питання генези оподаткування має бути досліджено більш ширше, навіть у окремому підрозділі.

4. Виходячи із тексту роботи, в якій містяться всі необхідні посилання, а також списку використаних джерел, автором було використано деякі результати соціологічних досліджень (опитувань) (стор. 105-106; 143-144). Це варто було б відобразити у описі емпіричної бази дослідження.

Висновок. Зазначимо, що викладені зауваження у своїй переважній більшості є дискусійними або мають уточнюючий характер. Ці зауваження не знижують рівень теоретичної та практичної значущості рецензованої наукової роботи, а також рівень наукової новизни отриманих Березенко І. В. у межах цієї роботи результатів.

Наукове дослідження Березенко І.В. є гідним внеском у розвиток фінансового права та може слугувати теоретичною основою для подальшого вивчення проблем реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Дисертація Березенко Ірини Віталіївни «Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні» є самостійною, звершеною науковою працею, в якій матеріал викладено системно, послідовно та логічно, отримано нові науково обґрунтовані результати, вирішується конкретне завдання, що полягає у визначенні сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Дослідження «Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні» виконане на належному науковому рівні, відповідає за своїм

змістом, теоретичним рівнем, науковою обґрунтованістю, новизною та оформленням вимогам Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 567 від 24 липня 2013 року; Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року № 283); Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року № 167, а його автор – **БЕРЕЗЕНКО ІРИНА ВІТАЛІЇВНА**, за результатами публічного захисту, заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Опонент:

**Докторант кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної
служби України,
кандидат юридичних наук, доцент**



Н.І. Атаманчук

