

## РЕЦЕНЗІЯ

**кандидата юридичних наук, старшого наукового співробітника  
відділу проблем державного управління та адміністративного права  
Інституту держави і права імені В.М. Корецького НАН України  
Тимощука Віктора Павловича  
на дисертаційне дослідження Тяжиної Валентини Артемівни на тему:  
«Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань  
внаслідок оскарження результатів податкової перевірки»,  
подану на здобуття ступеня доктора філософії в галузі права за  
спеціальністю 081 – Право**

**Актуальність теми дисертаційного дослідження Тяжиної Валентини Артемівни, що присвячена дослідженню правових засад повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки не викликає сумнівів. Зазначена тема є актуальною як для юридичної науки, так і правозастосовної практики. Адже сприятливий податковий клімат є вкрай важливим для економіки країни, відновлення нашої країни в умовах сьогодення.**

Системний аналіз наукових понять та категорій, їх уточнення та розробка нових дефініцій в галузі фінансового права і податкового права зокрема, є необхідним для розвитку наукової теорії та є основою для вдосконалення законодавства. Це безпосередньо стосується й нормативно-правових актів, що регулюють адміністративний порядок оскарження дій відповідних органів виконавчої влади, удосконалення правового регулювання здійснення державного фінансового та податкового контролю. Безсумівною є потреба врахування засад адміністративного права загалом та загальної адміністративної процедури зокрема у сфері правового захисту громадян і суб'єктів господарювання у податкових відносинах.

Вдосконалення правового регулювання процедур повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки є актуальним питанням сьогодення та заслуговує додаткової уваги з боку законодавчого органу та органів виконавчої влади, що потребує розробки науково обґрунтованих пропозицій та рекомендацій.

Важливо відзначити, що дисертаційна робота виконана у час, коли в Україні очікується набрання чинності Законом України «Про адміністративну процедуру» від 17.02.2022 р., і його положення суттєво впливатимуть на роботу Державної податкової служби України загалом, і на механізм адміністративного оскарження зокрема. Тож оцінка чинного і перспективного законодавства додає суттєвої актуальності виконаній роботі.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дослідження, проведене Тяжиною В.А., стосується значної кількості актуальних, складних та дискусійних питань.

Важливим є розгляд статусу узгоджених та неузгоджених податкових зобов'язань платника податків, що стосується безпосередньо особливостей процедури оскарження безпідставно завищених сум грошових зобов'язань за наслідками перевірки і відповідні висновки та позиції автора.

Позитивно характеризує дисертаційне дослідження авторський підхід щодо аналізу та визначення основних понять, які складають теоретичне підґрунтя обраної теми.

Наукові висновки та рекомендації сформульовані в дисертації належним чином, обґрунтовані авторкою з урахуванням позицій провідних фахівців в галузі науки адміністративного, фінансового права. Сильною стороною роботи є системний аналіз чинного законодавства, що регулює зазначену сферу суспільних відносин, а також використання вітчизняної судової практики та актів м'якого права Ради Європи до питань щодо розгляду спорів, які виникають у справах з повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

**Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Наукова новизна полягає в авторському підході дисертантки до розгляду комплексу теоретичних та практичних питань, що стосуються правових засад повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Особливо варто відзначити положення, які обґрунтовуються **вперше**:

- визначено поняття повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок як врегульованого правовими нормами порядку виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку;

- на підставі аналізу практики судового та адміністративного оскарження результатів податкових перевірок обґрунтовано висновок щодо необхідності закріплення в Податковому кодексі України положення щодо права платника податків на призупинення застосування податкової застави та нарахування пені до отримання остаточних результатів оскарження донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки;

- висновок щодо необхідності закріплення в Кодексі адміністративного судочинства України положення щодо відповідної конкретизації змісту судового рішення про повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань платника податків, яке повинно передбачати зобов'язання забезпечити виконання зазначеного рішення та строки його виконання;

- з метою створення належного механізму реалізації законних прав та інтересів платників податків, обґрунтовано необхідність закріплення на нормативному рівні відображення інформації щодо статусу грошового зобов'язання платника податків у інтегрованій картці платника податків, а також визначити відповідальність посадових осіб контролюючого органу за недотримання такої норми;

- висновок щодо необхідності вдосконалення порядку внесення відомостей до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків, з метою чого запропоновано на законодавчому рівні визначити терміни щодо своєчасного внесення та оновлення податковими

органами інформації стосовно статусу грошового зобов'язання платника податків.

**Положення, які удосконалено:**

- пропозиції щодо порядку залучення уповноваженої особи Ради бізнес-омбудсмена до розгляду скарг платників податків щодо неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, зокрема: запропоновано визначити обсяг необхідної інформації щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків, яку має право вимагати Рада бізнес-омбудсмена від податкових органів при розгляді скарг платників податків та закріплення відповідальності відповідних посадових осіб за ненадання або несвоєчасне надання такої інформації;

- механізм реалізації захисту прав платників податків при поверненні надміру сплачених сум грошових зобов'язань, зокрема, обґрунтовано необхідність конкретизації в нормах Податкового кодексу України порядку повернення надміру сплачених грошових коштів щодо чіткого визначення обов'язків Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України та місцевих фінансових органів при підготовці висновку та узгодженні строків про повернення помилково та надміру сплачених сум грошових зобов'язань.

**Положення, які набули подальшого розвитку:**

- вдосконалення підходів до визначення поняття «узгоджене грошове зобов'язання» платника податків;

- пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному порядку;

- вдосконалення підходів до визначення поняття податкової перевірки.

Заслуговує на схвалення визначення особливостей, які необхідно враховувати при внесенні інформації до інтегрованої картки платника податків під час адміністративного та судового оскарження. Зокрема, внесення даних до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків повинно заліковуватись в інтегровану картку платника

податків лише за умови, що таке грошове зобов'язання вважається узгодженим. Тільки з моменту внесення такого зобов'язання до інтегрованої картки у платника податків, виникає обов'язок щодо його сплати у визначені законодавством строки в разі визначення суми такого грошового зобов'язання.

Важливо зазначити, що у дисертації доведено, що наявність процедури оскарження грошового зобов'язання платника податків в адміністративному або судовому порядку надає підстави вважати, що грошове зобов'язання, яке було внесено в інтегровану картку платника податків є неузгодженим та інформація про це має бути скорегована вчасно у відповідності зі статусом такого грошового зобов'язання платника податків як неузгодженого.

Заслуговує на увагу авторський підхід та позиція дисертантки, що остаточне рішення прийняте за результатами адміністративного або судового оскарження на користь платника податків, як правило, скасовує податкові повідомлення-рішення, що у свою чергу є документальним підтвердженням того, що сплачені грошові зобов'язання за цими податковими повідомленнями-рішеннями визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями платника податків і відображаються в інтегрованих картках платника податків з дня набрання рішенням законної сили. При цьому, рішення прийняті за результатами адміністративного або судового розгляду не завжди окремим пунктом зобов'язують органи виконавчої влади вчинити необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків, що тягне за собою необхідність повторного звернення платника податків до суду оскільки виконавчі органи не забезпечують належне виконання таких рішень без зазначеної конкретизації. Тому дисертантка справедливо вважає, що доцільно внести необхідні доповнення до чинного законодавства України задля доврегулювання зазначених відносин.

Дисертанткою також враховані і проаналізовані останні зміни законодавства, що регулює загальну адміністративну процедуру в Україні та зроблені обґрунтовані висновки щодо застосування та особливостей при

адміністративному оскарженні нарахування завищених сум грошових зобов'язань як результатів податкової перевірки.

**Зауваження щодо змісту дисертації.** Разом з тим, необхідно звернути увагу на деякі дискусійні питання, які потребують конкретизації та додаткового обґрунтування:

1. У Розділі II «Особливості порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки» пропонується розглянути заперечення до актів податкової перевірки як предмет адміністративного оскарження. Проте відповідно до Закону України «Про адміністративну процедуру» заперечення до акта податкової перевірки є швидше елементом реалізації права особи на участь у адміністративному провадженні, адже це фактично можливість особи бути заслуханою (вислуханою) зі своїми поясненнями та запереченнями. Тож доцільно врахувати цей підхід та на підставі адміністративної і судової практики детальніше обґрунтувати позицію авторки.

2. Не викликає заперечень висновок щодо необхідності внесення змін до Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60, в частині узгодження його положень щодо регламентації строків підготовки та відправлення висновку про повернення надміру сплачених грошових коштів з вимогами Податкового кодексу України. Разом з тим, можливо доцільним було також конкретизувати і положення Податкового кодексу України, що регулюють дані питання.

Водночас, висловлені зауваження мають рекомендаційний, дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації Тяжиної Валентини Артемівни. Поставлені у дисертаційному дослідженні мета і завдання успішно виконані. Отримані результати є науково обґрунтованими,

мають теоретичне і практичне значення та можуть бути застосовані у правозастосовній, науковій та освітній діяльності. Дисертаційне дослідження Тяжиної Валентини Артемівни «Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки» є самостійною та завершеною працею, в якій отримані нові наукові результати. Таким чином, дисертаційне дослідження відповідає вимогам Постанови Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261, зі змінами від 03 квітня 2019 року № 283 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 19 травня 2023 р. № 502), наказу МОН України «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» від 12 січня 2017 року № 40 (зі змінами й доповненнями від 31 травня 2019 року № 759), пп. 6, 7, 8 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 січня 2022р. № 44 (зі змінами й доповненнями від 19 травня 2023 року № 502), а її авторка – Тяжина Валентина Артемівна заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії в галузі права за спеціальністю «081-Право».

**Рецензент:**

кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник  
Інституту держави і права  
імені В.М.Корецького НАН України

В.П.ТИМОЩУК