

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора, заслуженого діяча науки і техніки України Ваолевської Лесі Анатоліївни на дисертацію Тяжиної Валентини Артемівни на тему «Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки», подану у разову спеціалізовану вчену раду Інституту держави і права імені В. М. Корецького Національної академії наук України на здобуття ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 – Право

Актуальність теми дослідження. Наявність суперечливих результатів податкових перевірок, неоднозначність підходів до вирішення спорів між платниками податків та контролюючими органами в адміністративному та судовому порядку свідчить про необхідність пошуку шляхів вирішення цих проблем. У свою чергу, формування ефективного правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки в умовах необхідності наповнення Державного бюджету України і в той же час захисту прав платників податків, гарантованих державою, потребує всебічного аналізу законодавства України, міжнародних документів, досягнень вітчизняних та зарубіжних вчених та розробки пропозицій і рекомендацій щодо вдосконалення правових засад повернення сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкової перевірки з врахуванням економічного, політико-правового розвитку країни, євроінтеграційного процесу. Зазначене переконує у необхідності проведення відповідного дослідження та актуальності теми дисертації.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Ознайомлення зі змістом дослідження дозволило констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень і рекомендацій, що містить дисертація, їх достовірність, відповідність встановленим вимогам. Для забезпечення досягнення обраної мети, у роботі вдало та поступово вирішені поставлені авторкою завдання. Дисертантка забезпечила на належному рівні дослідження: теоретико-правових засад повернення завищених сум грошових зобов'язань; поняття, видів

податкових перевірок, їх нормативно-правового регулювання, а також інформаційного відображення результатів; особливостей повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок як в адміністративному, так і в судовому порядку.

Достовірність висновків, зроблених у дисертаційній роботі В.А. Тяжиною, обумовлена дослідженням законодавства України та практики його застосування, всебічним аналізом наукової літератури, у тому числі і зарубіжної, міжнародних документів та вірно обраною методологічною основою дослідження.

Використання у роботі різноманітних наукових методів дослідження, зокрема діалектичного, системно-структурного аналізу, формально-логічного, логіко-семантичного, аналізу та синтезу, історично-правового та інших дало змогу досягти всебічності та повноти аналізу поставлених питань. А опрацювання відповідного масиву наукової літератури, нормативного матеріалу вплинуло на досягнення одержаного результату. При цьому враховані праці не лише представників науки фінансового права, адміністративного права, а й економічної науки. Кількість та якість використаних джерел, глибокий їх аналіз також забезпечили достатній рівень достовірності й обґрунтованості висновків і рекомендацій, що містить дисертаційна робота.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Новизна дослідження конкретизується у найважливіших положеннях, висновках і пропозиціях, що містить дисертаційна робота. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд нових положень і висновків, що характеризуються науковою значимістю, теоретичною та практичною цінністю, запропонованих особисто дисертанткою, частину з них – удосконалено, інші – набули подальшого розвитку. Ведучи мову про наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, варто зазначити, що у роботі порушені недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати цікаві нові результати теоретичного та практичного характеру.

Схвалення заслуговують більшість положень наукової новизни, які виносяться на захист. Наукова новизна пронизує всю роботу, а тому варто зупинитися на її окремих розділах.

У першому розділі дисертації «Теоретико-правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань» подано характеристику: правових засад законодавчого регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків; видів податкових перевірок та інформаційного забезпечення відображення їх результатів; правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок тощо. Так, звертаючись до сутності грошового зобов'язання, його ознак, предмету, податкового зобов'язання авторка констатує, що: податкове зобов'язання є складовою частиною грошового зобов'язання (с. 17), а «узгодженим вважається зобов'язання у разі відсутності спору щодо нарахованої суми, між платником податків та контролюючими органами за результатами проведеної податкової перевірки» (с. 19). Аналізуючи чинне законодавство України, дисертантка наголошує на відсутності у ньому визначення поняття «повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок» та надає авторське його формулювання – це «врегульований правовими нормами порядок 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» (с. 20 – 21), яке заслуговує на підтримку.

Звертаючись до розуміння терміносистем «адміністрування», «адміністрування податків і зборів», «державний фінансовий контроль», «податковий контроль», що наявні у літературних джерелах, авторка вдало переходить до дефініції «податкова перевірка», завдань податкової перевірки та подає авторське її визначення – спеціальна форма податкового контролю, регламентована «нормативно-правовими актами, що включає комплекс заходів

з перевірки правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання правил ведення фінансової документації вимогам чинного законодавства України, що проводиться уповноваженим контролюючим органом» (с. 48). Варто погодитися з думкою дисертантки про те, що в процесі імплементації міжнародних стандартів у законодавство України в цілому і в податкове законодавство зокрема, з'являються нові методи податкового контролю, які мають специфічні особливості (с. 65). У підрозділі 1.3 приділяється увага сутності правового регулювання, його предмету, методам, способам, механізму, елементам, тощо. Аналізуючи особливості правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок авторка звертається до: 1) міжнародних документів, які мають значення в контексті дослідження податкових правовідносин та оскарження рішень контролюючих органів за результатами податкових перевірок і наголошує, що «існує значна кількість спеціальних міжнародних документів, які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування, надають спеціальні гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків у разі їх порушення неправомірними рішеннями, діями або бездіяльністю контролюючих органів (с. 85); 2) Податкового кодексу України, Митного кодексу України, Бюджетного кодексу України, Господарського кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Кодексу адміністративного судочинства України, інших важливих нормативно-правових актів, підзаконних нормативно-правових актів та робить слушні висновки про те, що: не всі положення Податкового кодексу України достатньо чітко сформульовані, що викликає проблеми їх застосування при вирішенні питань щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок (с. 87); «нормативно-правовими актами не передбачено відповідальність посадових осіб податкових органів саме за не внесення або несвоєчасне внесення інформації до інтегрованої картки платника податків, щодо зміни статусу грошового

зобов'язання, а саме зміни статусу узгодженого на неузгоджене грошове зобов'язання платника податків» (с. 94).

Важливими для науки та практики є також напрацювання дисертантки щодо інформаційного відображення результатів податкових перевірок. Можна погодитися з тим, що з метою створення належного механізму реалізації законних прав та інтересів платників податків існує необхідність на нормативному рівні відобразити інформацію щодо статусу грошового зобов'язання платника податків в інтегрованій картці платника податків, а також визначити відповідальність посадових осіб контролюючого органу за недотримання цього правила (с. 99).

Другий розділ дисертаційної роботи присвячено особливостям порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки як в адміністративному так і в судовому порядку.

У роботі вдало проаналізовано порядок оскарження неправомірного завищення сум грошових зобов'язань із урахуванням як положень вітчизняного законодавства так і міжнародних документів, а також вітчизняну та міжнародну судову практику з цих питань. Аналізуючи міжнародно-правові документи авторка робить висновок про те, що вони на належному рівні забезпечують законні права та свободи людини і громадянина, тому їх доцільно імплементувати у національне законодавство України з метою його вдосконалення (с. 109). Зупиняючись на дослідженні національного законодавства, дисертантка констатує що: 1) «законодавець не передбачає вичерпного переліку основних прав контролюючих органів під час здійснення податкових перевірок, обмежуючись посиланням на інші повноваження передбачені законом. Тому, дії податкових органів, які не визначені у зазначеному переліку можуть бути неправомірними та бути оскаржені у судовому або адміністративному порядку. Хоча і закріплені у зазначеному переліку повноваження можуть бути застосовані з порушеннями» (с. 114); 2) перелік повноважень контролюючих органів під час проведення податкових

перевірок не є вичерпним, а це може призводити до порушення прав та законних інтересів платників податків та пропонує його деталізувати, виходячи з аналізу судової практики щодо оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб (с. 115). Слід підтримати позицію авторки про те, що вдосконалення правового регулювання проведення податкових перевірок і оскарження їх результатів повинно здійснюватися з урахуванням положень, які наведені у рекомендаціях Європейського Союзу (с. 119 – 120).

Заслуговує на увагу і пропозиція щодо необхідності чіткого визначення у податковому законодавстві додаткових методів позасудового оскарження рішень контролюючих органів для гарантування основоположних прав та інтересів платника податків (с. 121).

Розглядаючи сутність адміністративного позову, його предмет, судову практику з розгляду справ за участю платників податків щодо оскарження акту податкової перевірки або дій посадових осіб контролюючих органів дисертантка пропонує «законодавчо передбачити зупинення дії рішення контролюючого органу, яке може порушувати права та законні інтереси платників податків на період його оскарження» (с. 162). Таку позицію варто підтримати.

Аналіз рішень судів сприяв формулюванню слушних висновків та пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства. Так, у роботі зазначено, що на практиці платники податків намагаються сплатити нараховані грошові зобов'язання протягом 10 робочих днів з метою уникнення нарахування пені та формування податкового боргу і вже після цього використовують право на судове оскарження (с. 168) та зроблено обґрунтований 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 (с. 176).

Робота містить й інші цікаві висновки та пропозиції, що заслуговують на увагу та підтримку.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Теоретичне значення результатів дисертації підтверджується теоретико-методологічними узагальненнями, новими положеннями, сформульованими авторкою, що винесені на захист, які є важливими для науки податкового права та зможуть доповнити доктрину фінансового права. Практичне значення результатів дослідження полягає у тому, що вони становлять праксеологічний інтерес, і можуть бути використані у: науково-дослідній сфері; сфері правотворчості; правозастосовній діяльності; освітньому процесі.

Повнота викладення висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях. Основні наукові положення, висновки, пропозиції та результати, які містяться у даній науковій роботі, належним чином апробовані та доступні широкому науковому загалу, тобто відображені в опублікованих працях. Основні положення дисертації викладено у 10 публікаціях, серед яких: 3 – наукові статті опубліковані у фахових виданнях України, 1 – у періодичному зарубіжному виданні (Республіка Польща); 6 – тези доповідей, що опубліковані за результатами науково-практичних конференцій.

Дискусійні положення та зауваження щодо оформлення та змісту дисертації. Позитивно оцінюючи дослідження Тяжиної Валентини Артемівни на тему «Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки», водночас варто вказати на окремі положення роботи, які мають дискусійний характер та можуть стати підґрунтям наукової дискусії під час захисту і напрямами подальшої розробки даної теми, а також висловити деякі зауваження.

1. Погоджуючись із висновком дисертантки, що з метою забезпечення дотримання прав та законних інтересів платника податків необхідно передбачити у законодавстві відповідальність посадових осіб контролюючих органів за несвоєчасне або некоректне відображення статусу грошового зобов'язання платника податків як узгодженого в інтегрованій картці платника

податків, необхідно зауважити, що у роботі слід було би конкретизувати вид відповідальності, яку доцільно застосовувати у даному випадку.

2. Дисертантка, розглядаючи використання альтернативних способів вирішення податкових спорів, у тому числі щодо повернення неправомірно донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок, вказує на необхідність, з метою підвищення ефективності роботи Ради бізнес-омбудсмена, закріплення у нормативно-правових актах, що регулюють її діяльність, повноважень щодо отримання необхідної інформації від органів податкової служби щодо повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Проте авторка не приділила належної уваги обсягу і термінам подання такої інформації та встановленню певних обмежень щодо її обсягу та змісту.

3. У роботі розглянуті особливості правового регулювання податкових перевірок у контексті аналізу повернення безпідставно нарахованих грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів здійснених податкових перевірок. Разом із тим, доцільно було би у роботі більш детально розкрити особливості правового регулювання податкових перевірок в умовах воєнного стану – це питання на сьогодні є актуальним та потребує вдосконалення правового регулювання.

4. У дисертаційному дослідженні обґрунтована пропозиція щодо необхідності закріплення у законодавстві права платника податків на зупинення податкової застави під час оскарження результатів податкових перевірок щодо безпідставного завищення сум грошових зобов'язань платників податків. Водночас, бажано було би сформулювати конкретні пропозиції щодо внесення змін до відповідних нормативно-правових актів.

5. У вступі дисертаційного дослідження зазначені вчені, до праць яких звертається дисертант. У той же час список використаних джерел, що наявний у кінці роботи, не містить праць окремих авторів, відповідно відсутні і посилання на них по тексту роботи (наприклад, Ю.А. Ровинського, А.І. Худякова).

6. Робота не позбавлена граматичних та стилістичних помилок, які у

певних випадках не дозволяють зрозуміти зміст викладеного матеріалу. Так, складно зрозуміти наступні формулювання, які, на наш погляд, є нелогічними: «сформулювати висновки та пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства України, що регулює завищених сум» (с. 6); «За допомогою історично-правового методу здійснено поетапне дослідження Європейських (підрозділ 2.1), ...» (7); «Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що зобов'язання у науковій літературі носить загально-правовий характер і співвідноситься із грошовим зобов'язанням як ціле і частина» (с. 14); «Таким чином, здійснення податкового контролю є складовою фінансового контролю,...» (с. 47); «Отже, можна зробити висновок, що законодавчо закріплених видів податкових перевірок науковцями визначаються критерії їх класифікації, ...» (с. 63); «Адміністративно-правове регулювання діяльності контролюючих органів закріплено...» (с. 80); «та надає податковим органам всі підстави виходити за межі своїх повноважень закріплених законодавством, зловживати та порушувати права та інтереси платників податків пропонуємо деталізувати вичерпний перелік» (с. 115) тощо. Незрозумілим є віднесення до законодавства України, наприклад, рішень судів загальної юрисдикції (с. 78-79).

Варто зауважити, що висловлені зауваження суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи, а спонукають до подальшої наукової дискусії за темою дослідження.

Висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам. У цілому дослідження виконано на належному науковому рівні. Очевидним є те, що теоретичні напрацювання, рекомендації, пропозиції та висновки, які містить дисертація, характеризуються єдністю змісту. Поставлена мета дисертаційної роботи в цілому досягнута, завдання – виконані. Робота характеризується логічним стилем викладення матеріалу, цілісністю та смисловою завершеністю. Висновки і пропозиції отримали необхідну і достатню теоретичну аргументацію, є методологічно обґрунтованими, становлять як науковий, так і практичний інтерес.

За своїм змістом і загальною спрямованістю дослідження відповідає обраній спеціальності 081 «Право», робота пройшла належну апробацію.

Дослідження тексту роботи дозволяє констатувати відсутність порушень вимог академічної доброчесності. Використані джерела інформації, ідеї та концепції у дисертації містять відповідні посилання, що оформлені належним чином та відповідно до встановлених вимог.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Тяжиної Валентини Артемівни на тему «Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є науковою працею, в якій отримані нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретне наукове завдання – удосконалення правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки та відповідає вимогам 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 12.01.2022 р. №44 (із наступними змінами), а її авторка – Тяжина Валентина Артемівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:
доктор юридичних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України,
Керівник Дослідницької служби
Верховної Ради України

Л. А. Ваолевська

