

*До спеціалізованої вченої ради К 70.895.02
Хмельницького університету управління та
права імені Леоніда Юзькова
29013, м. Хмельницький, вулиця
Героїв Майдану, 8*

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента

Бригінця Олександра Олексійовича

професора кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління та права
імені Леоніда Юзькова

на дисертацію

Рарицької Вікторії Борисівни

«АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ»,

подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі
спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Актуальність теми дисертаційного дослідження, представленого для рецензування, обумовлена низкою взаємопов'язаних факторів. Розвиток податкового права вимагає постійного еволюціонування загальних та спеціальних наукових знань про нього. Важливим є використання нових підходів до пізнання податкового права, одним з яких є обраний авторкою анторопосоціокультурний підхід. Він дозволяє продемонструвати притаманну в сучасних соціокультурних умовах невід'ємну властивість податкового права більшості держав – його асиметричність.

Аналіз сучасних податкових систем різних держав світу спонукає до розуміння того, що держава та асиметричність податкового права як її системоутворююча властивість є двома взаємопов'язаними феноменами. Це обумовлюється постійним зростанням державного боргу, підвищенням податкового навантаження на платників податків – фізичних та юридичних осіб,

впровадженням у державах все складніших процедур податкового адміністрування, які вимагають значних затрат часу та коштів платників податків, порушенням основоположних принципів оподаткування, серед яких принципи справедливості оподаткування, пропорційності публічних та приватних інтересів у податкових правовідносинах та ін. Усі вказані фактори становлять загрозу фінансовій безпеці держави, а отже повноцінному забезпеченню прав, свобод, інтересів та пріоритетів людини і громадянина, що проживають на території такої держави. Тому дослідження асиметричності податкового права держави як його невід'ємної властивості є своєчасним.

Характеризуючи ступінь наукової розробки проблеми дисертантка справедливо зазначає, попри те, що про явище асиметричності у позитивному податковому праві держави згадують багато дослідників, аналіз їх наукового доробку переконує, що нерідко вони проблему наявності асиметричності у податковому праві держави лише констатують, але спеціально чи в сукупності з іншими питаннями не досліджують. Тобто, проблема асиметричності податкового права держави спеціально не досліджувалася. Вказана обставина додатково переконує у теоретичній та практичній актуальності тематики дисертаційного дослідження.

Про актуальність обраної тематики свідчить також те, що робота виконана відповідно до норм Закону України «Про пріоритетні напрямки розвитку науки і техніки» від 09.09.2010 р. та в межах науково-дослідної проблематики кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича «Конституційне, адміністративне та фінансове право як системи» (державний реєстраційний No0111U004595, досліджувалась кафедрою у 2011-2015 рр.), «Природа публічного права» (державний реєстраційний No0116U003683, досліджувалась кафедрою у 2016-2020 роках), «Публічне право як цінність» (державний реєстраційний No0120U105707, яка досліджується з 01.01.2021р.).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Належний науково-теоретичний

рівень та практична значимість положень та висновків дисертаційного дослідження обумовлюють достатню обґрунтованість та достовірність наукових положень та висновків дисертації.

Достовірність результатів підтверджується великим обсягом використаних джерел, які охоплюють як наукові розробки вітчизняних та іноземних вчених із фінансово-правової тематики, тематики філософії права, чинного національного законодавства та законодавства іноземних держав, проаналізованої авторкою судової практики України, інших держав, Європейського Суду з прав людини та інших європейських та міжнародних судових інститутів, які стосуються феномену асиметричності податкового права держави, її властивостей та форм прояву.

Мета дисертаційного дослідження сформульована розумно та чітко. Так, авторка поставила за мету здійснити спеціальне комплексне дослідження з позицій антропосоціокультурного підходу поняття, природи та основних властивостей асиметричності податкового права держави на основі законодавства передусім України та інших держав.

Поставленої мети дисертантці в повній мірі вдалось досягнути завдяки її послідовній конкретизації у системі завдань дослідження, які об'єднані у три логічно вибудованих блоки. Зокрема, дисертацією вирішено наступні завдання: розкрити ціннісну асиметричність податкового права держави; проаналізувати конструктивну асиметричність податкового права держави; з'ясувати функціональну асиметричність податкового права держави.

Об'єкт та предмет наукового дослідження визначені вірно та відповідають обраній науковій спеціальності.

Відповідно до поставленої мети та завдань, об'єкту та предмету дисертаційного дослідження побудована його структура. Дисертантка доцільно з точки зору логічної побудови дисертації відправною точкою дослідження обрала характеристику правової природи фіскальної держави, в якій описала її системоутворюючі властивості та узагальнила поняття. В подальшому розділ 1 дисертації присвячено дослідженню ціннісної асиметричності податкового права

держави, яку визначено як властивість держави, фіскальної за своєю правовою природою, якими є більшість сучасних держав, що зумовлена наявністю у неї власного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямована уся фінансова діяльність держави. У розділі 2 дисертації аналізується конструктивна асиметричність податкового права держави. Розділ 3 присвячено дослідженню поняття та природи функціональної асиметричності податкового права держави. Визначено, що функціональна асиметричність податкового права держави є однією із основоположних його властивостей, в основі якої лежить протилежність природи цього права та процесуальної природи податкових відносин у суспільстві, які в сукупності втілюють та відображають статику і динаміку суспільного буття у сфері перерозподільних відносин. Завершується дослідження загальними висновками, які уособлюють найбільш вагомими його результати.

Варто звернути увагу на вдало обрану методологічну основу дисертаційного дослідження, яка забезпечила високий ступінь вірогідності та наукової обґрунтованості його результатів. Так, на основі згадуваного вище антропосоціокультурного підходу для дослідження асиметричності податкового права держави авторка застосувала ряд філософських, загальнонаукових та спеціально-правових методів пізнання. Серед них метод соціальної онтології, аксіологічний підхід, системний підхід, метод структурно-функціонального аналізу, метод конструктивізму, порівняльно-правовий підхід, формально-юридичний метод та інші.

Детальний аналіз змісту дисертації дозволяє зробити висновок про її системний, цілісний та завершений характер, дисертаційне дослідження Рарицької В.Б. є самостійною працею та відзначається високим науковим рівнем.

Наукова та практична цінність дисертації. Дисертація характеризується науковою новизною та практичною цінністю, оскільки її матеріали можуть бути використані у науково-дослідній сфері, правотворчості, навчальному процесі та правозастосуванні.

Примітно, що пропозиції авторки підкріплені актами про впровадження результатів дисертаційного дослідження з Комітету Верховної ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 6 серпня 2021 р. та Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича від 24 червня 2021 р.

Особливої уваги заслуговує те, що запропоновані дисертанткою зміни до чинного податкового законодавства було використано Комітетом Верховної ради України з питань фінансів, податкової та митної політики під час опрацювання проектів законів № 5690 від 22.06.2021 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реалізації заходів з деолігархізації та відновлення економіки» в частині збільшення прогресивності оподаткування форм володіння активами з низьким податковим навантаженням, що сприятиме реалізації принципу соціальної справедливості, який базується на встановленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків (підп. 4.1.6. п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України)» та № 5376 від 14.04.2021р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» в частині забезпечення податкового стимулювання ІТ індустрії та встановлення спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників ІТ індустрії.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Слід відзначити комплексний характер проведеного дослідження асиметричності податкового права держави, різних аспектів та форм прояву. Авторка присвятила розділ 1 дисертаційного дослідження розкриттю ціннісної асиметричності податкового права держави, в межах якого в дисертації було вперше визначено поняття ціннісної асиметричності податкового права держави, виділено та охарактеризовано базові функціональні податково-правові цінності держави та доведено відсутність у фіскальній державі у платників податків власних податково-правових цінностей. Рарицька В. Б. проаналізувала українське податкове законодавство та практику його застосування, а також додала аналіз судової практики та законодавства

інших держав, демонструючи таким чином відповідну фіскальну природу більшості з вказаних держав та інструментальну природу деяких з них.

У дисертаційному дослідженні ґрунтовно досліджено конструктивну асиметричність податкового права держави. Переконливими видаються тези авторки, винесені в наукову новизну дисертаційного дослідження про поняття конструктивної асиметричності податкового права держави, формулювання матриці юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків.

Наукову цінність представляє також дослідження функціональної асиметричності податкового права держави, в межах якого набули подальшого розвитку обґрунтування податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів та розкриття податкового права держави як правової форми обов'язку платника податків щодо акумулювання у Державному бюджеті України фінансових ресурсів.

Дисертанткою вдало акцентовано увагу на використанні боргових фінансів як одній із системоутворюючих властивостей фіскальної держави, що є детермінантою асиметричності такої держави та її податкового права. На нашу думку, проблема державного боргу є однією з визначальних для функціонування держави, бо боргові зобов'язання значно впливають на її розвиток та виконання нею своїх функцій. Авторка доцільно привернула увагу до небезпеки нарощення державного боргу, за якого «на платників податків лягає тягар фінансування не лише публічних витрат, але і обслуговування державного боргу, таким чином, необмеженим інструментом фінансування витрат фіскальної держави виступають не лише реальні платники податків, а й їх майбутні покоління» (с. 48).

Заслуговує на підтримку ґрунтовний аналіз Рарицькою В. Б. принципу податкової справедливості, який вона визначає як «ціль, ідею оподаткування» центральним призначенням якої «...є компроміс між державою і платником податків у податкових правовідносинах, зокрема, шляхом забезпечення ефективної діяльності податкових органів, встановлення прийнятних податкових обмежень державою, справедливості застосування податкових пільг,

застосування механізмів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від оподаткування» (с. 179). Схвальним є розкриття дисертанткою змісту податкової справедливості, аспектів її реалізації та обґрунтування функціональної асиметричності податкового права через порушення вказаного принципу державою, фіскальною за правовою природою.

Позитивним досягненням Вікторії Борисівни є те, що в межах дослідження у дисертаційній роботі юридичної конструкції прав і обов'язків платників податків вона звернула увагу на складність реалізації права платників податків на ефективний засіб поновлення порушених прав, права на судовий захист.

За результатами аналізу Рішень Конституційного суду України, практики розгляду спорів з податково-правовою складовою Європейського суду з прав людини авторка продемонструвала проблему відсутності повноцінної реалізації гарантованого законом права платника податків на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів попри його детальну нормативну регламентацію.

В дисертації наголошується на надзвичайній важливості ефективності доступу особи до суду, наявності у особи чіткої практичної можливості оскаржити акт, який свідчить про втручання у її права. Звідси, авторка наголошує на тому, що відсутність такої можливості у платника податків, попри закріплене законодавством його право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, позбавляє платника можливості ефективно захистити свої права, що вказує на підвладне становище платника податків у податкових відносинах та ігнорування його законного інтересу (с. 150). Таким чином, складність у реалізації права платників податків на судовий захист стала одним із аргументів для обґрунтування авторкою конструктивної асиметричності податкового права держави.

Необхідно відзначити логічну злагожденість дисертації, взаємозв'язок її окремих підрозділів. Авторка послідовно виклала матеріал, в основному правильно співвідносячи загальні і конкретні питання, сформулювала необхідні

наукові дефініції. Позитивною стороною дисертації, безперечно, є її науково-теоретичний рівень та практична спрямованість.

Повнота викладення у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Наукові положення, висновки, пропозиції та рекомендації, що сформульовані в дисертаційному дослідженні, достатньо повно викладені в авторефераті, а також знайшли відображення у наукових статтях, опублікованих у виданнях з юридичних наук, а також у тезах доповідей на науково-практичних конференціях, що відповідає вимогам, які пред'являються до дисертацій.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Попри усі вищезазначені позитивні моменти, дисертація, як і будь-яке нове творче дослідження, містить окремі дискусійні положення, які потребують додаткової аргументації чи роз'яснення дисертанткою під час прилюдного захисту та є можливими для врахування при здійсненні подальших наукових досліджень з обраної тематики.

1. На с. 57-58 дисертації В. Б. Рарицька зазначає, що етатистська природа ціннісної ієрархії держави детермінує порушення справедливого балансу приватних та публічних (фактично – державних) інтересів, асиметричність у задоволенні зазначених інтересів у податкових правовідносинах та, як наслідок, асиметричність цінностей держави і платника податків. *Держава, реалізуючи власне суверенне, асиметричне податкове право, спрямовує його на задоволення власної потреби у фінансових ресурсах, що обумовлює необхідність платника податків захисту його права власності від надмірного державного втручання. На це вказує, окрім іншого, порушення державою фундаментальних принципів оподаткування – принципу рівності, принципу стабільності податкового закону, принципу справедливості оподаткування, а також порушення вимоги пропорційності, яке проявляється не лише у непропорційному посяганні держави на власність платника податків, але й порушенні інших конституційно гарантованих його основоположних прав та свобод.* Погоджуючись із вказаними положеннями, особливо із порушенням

справедливого балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах, хотілося б почути розлогу відповідь авторки на запитання про те, чи можливе загалом досягнення такого балансу? В якому випадку державоцентристська (етатистська) податково-правова ціннісна ієрархія держави може перетворитися в її антипод – людиноцентристську? Чи існують критерії, за якими можливо віднести ієрархію податково-правових цінностей у тій чи іншій державі до державоцентристської (етатистської) ціннісної ієрархії чи людиноцентристської?

2. В тексті дисертаційного дослідження авторка неодноразово згадує тенденцію податкового права держави до абсолютизації. Так, на с. 45 вказується, що асиметричність права держави на податки, знаходить своє обґрунтування також у тенденції еволюції податкового права фіскальної держави до абсолютизації; на с. 50 зазначається, що дослідження правової природи фіскальної держави вказує на те, що вона схильна до абсолютизації асиметричного податкового права та централізації податкової влади.

Хотілося б почути від дисертантки, чи на її думку притаманна вказана ознака – абсолютизація податкового права – усім державам? Чи є вона невід’ємною властивістю податкового права держави?

3. Досліджуючи асиметричність відповідальності держави та платника податків у податкових правовідносинах в контексті податково-правової ціннісної асиметричності авторка привертає увагу до фіскальної функції фінансової відповідальності платника податків. Так, на с. 82 зазначається, що держава розглядає податкові санкції як фіскальний інструмент, додаткове джерело доходів держави. *До недавнього часу одним із найбільш очевидних проявів фіскального характеру відповідальності платника податків було визнання вітчизняним податковим законодавством відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини.*

Водночас, резюмує дисертантка, наступні зміни до податкового законодавства в контексті реформування інституту відповідальності відзначаються, серед іншого, також запровадженням інституту вини як

обов'язкової умови притягнення платників податків за невиконання чи неналежне виконання його певних податкових обов'язків.

У зв'язку з цим, хотілося б почути аргументацію авторки щодо того, чи в контексті реформування інституту відповідальності в межах проведення великої податкової реформи залишається актуальним її твердження про відповідальність як одну із форм прояву ціннісної асиметричності податкового права держави?

4. На нашу думку, в контексті аргументування подолання державою асиметричності податкового права держави варто було звернути увагу, серед іншого, на передбачений ст. 100 Податкового кодексу України договір про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки щодо загальнодержавних податків та зборів.

5. У дисертації авторка неодноразово згадує про *відсутність «розумного балансу» взаємовідносин платників податків і податкової адміністрації* (зокрема, на стор. 86, 89 та ін.). Хотілося б, щоб Вікторія Борисівна уточнила, який зміст вона вкладає у вказане поняття в контексті проведеного дослідження асиметричності податкового права держави, оскільки у тексті дисертації його тлумачення відсутнє.

Разом із тим висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується, вони носять характер побажань та не впливають на загальну позитивну оцінку представленої дисертації. Розроблені в дисертації ідеї можуть бути базою для подальшого плідного дослідження теми. Зазначені зауваження, у своїй більшості, мають дискусійний характер і тому не можуть вплинути на позитивну оцінку дисертаційної роботи в цілому яка відповідає встановленим вимогам.

Висновок. Зміст дисертаційної роботи висвітлений достатньо повно, авторка сформулювала висновки, які здатні стати належним внеском у розвиток науки фінансового права.

Основні теоретичні положення, висновки та результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у двадцяти наукових публікаціях авторки,

серед яких наукові статті, опубліковані у фахових виданнях України, зарубіжних фахових виданнях, статті у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій, в тому числі одна у виданні науково-практичних конференцій, що індексуються у наукометричних базах Scopus та Web of Science.

Дисертація, автореферат дисертації та публікації авторки оформлені відповідно до встановлених МОН України вимог і повністю відображають основні положення, зміст та результати дисертаційного дослідження.

Дисертація Рарицької Вікторії Борисівни на тему «Асиметричність податкового права держави» є самостійною, завершеною науковою працею, в якій містяться нові наукові положення та науково обґрунтовані результати, які в сукупності розв'язують наукове завдання, що має суттєве значення для науки фінансового права України.

Дисертація виконана на належному науково-теоретичному рівні, відповідає вимогам МОН України, «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 24 липня 2013 року № 567 (із відповідними змінами), а її автор – Рарицька Вікторія Борисівна – заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права
Хмельницького університету управління
та права імені Леоніда Юзькова
доктор юридичних наук, доцент

О. О. Бригінець

«11» 09

Адреса О.О. Бригінець
"Землі" "Фінансове право"
Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова



С. В. Коричаня