

До спеціалізованої вченої ради К 70.895.02
Хмельницького університету управління та
права імені Леоніда Юзькова
29013, м. Хмельницький, вулиця
Героїв Майдану, 38

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Музики-Стефанчук Оксани Анатоліївни
на дисертацію Рарицької Вікторії Борисівни
«АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ»,
подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за
спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Асиметричність податкової політики Української держави, яку вона, успадкувавши від радянської традиції пізнання податкового права, в більшій чи меншій мірі демонструвала впродовж усіх років її незалежності впливає на здатність держави до знаходження шляхів налагодження необхідного балансу між державою і громадянином, між суспільним обов'язком останнього розділити тягар фінансування публічної влади та правом брати участь у прийнятті важливих податкових рішень.

Особливості побудови сучасної податкової системи України, яка попри численні спроби позбутися відвертої асиметричності досі характеризується високим податковим навантаженням на платника податків, недостатньою законодавчою регламентацією відповідних прав платників податків та обов'язків держави у податкових правовідносинах, відсутністю дієвих механізмів забезпечення можливості контролювати управлінські рішення у сфері оподаткування, а отже, порушенням двостороннього зв'язку у податкових правовідносинах, балансу публічних та приватних інтересів у них, дозволяють побачити, що властивість асиметричності, без перебільшення, пронизує усе вітчизняне податкове законодавство та практику його застосування.

Примітно, що проблемі асиметричності податкового права держави в контексті порівняльного аналізу правових статусів держави і платника податків як основних суб'єктів податкових правовідносин, з'ясування непропорційності їх прав, обов'язків та відповідальності за порушення норм податкового законодавства, протиставлення держави та платника податків, публічних та приватних інтересів у податкових правовідносинах присвячена велика кількість наукових досліджень як вітчизняних, так й іноземних науковців. Однак спеціальні комплексні дослідження вказаної проблематики, які б в повній мірі торкалися різних форм прояву та властивостей асиметричності податкового права держави з позиції антропосоціокультурного підходу відсутні.

Відтак усе вищевикладене свідчить про теоретичну та практичну актуальність проблематики, порушенії у дисертаційному дослідженні Рарицької Вікторії Борисівни.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність. Ознайомлення із дисертаційним дослідженням, авторефератом, опублікованими дисеранткою науковими працями та матеріалами впровадження результатів дослідження дає підстави стверджувати про достатню обґрунтованість, наукову новизну, теоретичну та практичну цінність наукових висновків та пропозицій, висвітлених у них.

У представленаому дисертаційному дослідженні В. Б. Рарицької ґрунтовно проаналізовано наукові позиції українських та зарубіжних вчених з питань, що становлять предмет дослідження, а саме – асиметричності податкового права держави, її властивостей та форм прояву, досліджено положення національного, іноземного та міжнародного податкового законодавства, рішення національних та іноземних судів, Європейського суду з прав людини, інших міжнародних інститутів, дані статистичної звітності (загалом 375 джерел). Зазначене свідчить про високий рівень обізнаності автора з досліджуваної тематики.

Слід відзначити достатньо самостійний характер проведеного дослідження, дотримання вимог щодо посилань на наукові праці та положення законодавства. Факторів критичного запозичення чи плагіату у дисертації не виявлено, виходячи з обсягу знань за даною проблематикою, якими володіє опонент.

У процесі вирішення поставленого наукового завдання В. Б. Рарицька використовувала вдалий методологічний підхід, адекватний предмету дослідження. Зокрема, дослідження здійснено авторкою з використанням антропосоціокультурного підходу та на його основі застосовано ряд філософських, загальнонаукових та спеціально-правових методів пізнання. Феномен, поняття та правова природа фіscalальної держави, поняття ціннісної асиметричності податкового права держави досліджені з використанням *соціальної онтології* П. Бергера, Т. Лукмана та Дж. Р. Серля; податково-правові цінності держави та платника податків проаналізовано із застосуванням *аксіологічного підходу*; поняття конструктивної асиметричності податкового права держави, асиметричність юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків досліджено за допомогою *системного підходу*, *структурно-функціонального аналізу*, *методу конструктивізму* у поєднанні із *порівняльно-правовим підходом та формально-юридичним методом*; *метод структурно-функціонального аналізу та формально-юридичний метод* було покладено в основу дослідження усього комплексу проблем функціональної асиметричності податкового права держави.

Аналіз положень дисертаційного дослідження дозволяє говорити про відповідність його змісту.

Структура дисертації характеризується цілісністю та логічною послідовністю, що вказує на комплексність та системність проведеного дослідження. Усі три розділи, які складаються із десяти підрозділів та інші структурні частини роботи підпорядковані єдиній, чітко визначеній меті – здійснити спеціальне комплексне дослідження з позицій антропосоціокультурного підходу поняття, природи та основних властивостей

асиметричності податкового права держави на прикладі законодавства передусім України та інших держав.

Автор цілком логічно починає дисертаційне дослідження з аналізу ціннісної асиметричності податкового права держави (*розділ 1*), в якому розкриває правову природу фіскальної держави, до якої відносить більшість сучасних держав, в тому числі Україну, а також поняття ціннісної асиметричності податкового права держави та податково-правові цінності держави і платника податків. У другому розділі роботи дисертантка досліджує поняття конструктивної асиметричності податкового права держави та асиметричність юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків (*розділ 2*). Завершується робота аналізом поняття та правових форм функціональної асиметричності податкового права держави (*розділ 3*). Таким чином, структура дисертації повністю відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути усі проблеми, поставлені автором.

Слід відзначити відповідність дисертаційної роботи університетським та кафедральним напрямкам наукових досліджень. Так, кваліфікаційне дослідження виконано відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрямки розвитку науки і техніки» від 09.09.2010 р.; науково-дослідної проблематики кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича «Конституційне, адміністративне та фінансове право як системи» (державний реєстраційний №0111U004595, досліджувалась кафедрою у 2011-2015 рр.), «Природа публічного права» (державний реєстраційний №0116U003683, досліджувалась кафедрою у 2016-2020 роках), «Публічне право як цінність» (державний реєстраційний №0120U105707, яка досліджується з 01.01.2021 р.).

Особливо слід відзначити достатню апробацію та повноту висвітлення результатів дисертаційного дослідження, які опубліковано у 20 наукових статтях, матеріалах і тезах конференцій, із яких 2 статті в іноземних фахових виданнях, 9 статей у вітчизняних фахових виданнях, 1 стаття у виданні

науково-практичних конференцій, що індексуються у наукометрических базах Scopus та Web of Science, 8 тез у збірниках матеріалів наукових конференцій.

Новизна положень та висновків, які виносяться на захист і заявлені як такі, що становлять наукову новизну с дійсно такими і загалом вирішують важливі теоретичне та практичне завдання. Оцінюючи новизну основних положень дисертаційного дослідження варто відзначити що вона проявляється як у підході до дослідження поставленого наукового завдання, так і конкретних пропозиціях до їх вирішення.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертациї. Дисертація Рарицької В. Б. є одним із перших в Україні спеціальних комплексних досліджень з позицій антропосоціокультурного підходу асиметричності податкового права держави. Автор на основі аналізу українського та іноземного законодавства, судової практики України та зарубіжних держав, міжнародних судових інститутів вирішує наукову проблему щодо розкриття ціннісної асиметричності податкового права держави, її поняття, податково-правових цінностей держави і платника податків, аналізу конструктивної асиметричності податкового права держави, асиметричності юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків у податкових правовідносинах, з'ясування функціональної асиметричності податкового права держави, її поняття та правових форм.

Серед найбільш суттєвих положень наукової новизни дисертаційної роботи Рарицької В. Б. варто відзначити наступні:

Дисеранткою виокремлено ціннісну асиметричність податкового права держави та надано її авторське визначення. Зокрема, дисерантка визначає ціннісну асиметричність податкового права держави як субстанційну властивість податкового права держави, фіскальної за правовою природою, що обумовлена наявністю у неї власного фіiscalного інтересу, на задоволення якого спрямовується уся фінансова діяльність держави (с. 64). В дисертації належним чином обґрунтовано положення про те, що вказаний фіскальний інтерес держави лежить в основі її податково-правової ціннісної ієрархії та

перебуває в антагонізмі з правомірними інтересами її платників податків. Із суб'єктивного фіiscalного інтересу як системоутворюючої податково-правової цінності держави автор виводить усі інші її цінності, які мають інструментальне призначення та спрямовані за їх природою на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах.

Окремої уваги заслуговує проведене автором порівняльне дослідження європейської, американської, з одного боку, та вітчизняної – з іншого, податково-правових ціннісних ієархій (с. 51-56), які склалися в об'єктивній податково-правовій дійсності та знайшли своє відображення у чинному законодавстві та практиці його застосування.

Цікавим є висновок дисертантки про етатистську природу ціннісної ієархії Української фіiscalальної держави, яка детермінує порушення справедливого балансу та асиметричність у задоволенні державних і приватних інтересів у податкових правовідносинах, асиметричність цінностей держави і платника податків (с. 51-52). Вказаній висновок авторка продемонструвала та аргументувала, використовуючи численні рішення українських судових інституцій та практику Європейського суду з прав людини, в яких зафіксоване порушення одного із основоположних принципів оподаткування – принципу рівності оподаткування, а також порушення особистих, конституційно гарантованих прав і свобод громадян – платників податків (с. 63-64).

Варто відзначити новаторський підхід авторки до формулювання матриць асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави та платника податків. Зокрема, дисеранткою, за результатами ґрунтовного аналізу положень Податкового кодексу України (зокрема, ст.ст. 16-21), інших нормативних актів, законодавства ЄС та особливостей їх доктринального тлумачення, проведення порівняльного дослідження судової практики вітчизняних судів, практики європейських судових інститутів та прецедентів Верховного суду США, досліджено юридичну конструкцію прав і обов'язків держави (с. 109-153). За результатами проведеного дослідження авторкою уточнено, що асиметричність внутрішньої (структурної) будови юридичної

конструкції прав і обов'язків держави полягає у такій її ієрархічній композиції, у якій роль основного елементу займають права та функції держави, спрямовані на досягнення її основного фіiscalного інтересу – наповнення державних фондів грошових коштів фінансовими ресурсами, а роль факультативного елементу відіграють обов'язки цієї ж держави у податковому правовідношенні перед платниками податків (с. 110-111, 153).

Заслуговують на увагу пропозиції авторки щодо внесення змін до Податкового кодексу України, які стосуються створення передумов для позбавлення податкового права від ознак надмірної асиметричності, що відповідає прогресивним світовим тенденціям та основоположним європейським цінностям. Особливо хочеться відзначити чіткість викладення пропозицій щодо доповнення переліку прав платників податків, передбачених ст. 17 Податкового кодексу України, зокрема запропонованого автором закріплення у вказаній статті таких прав: розраховувати на те, що при оподаткуванні і податковому адмініструванні контролюючими органами буде враховано факти і обставини, які можуть впливати на податкове зобов'язання, платоспроможність, розмір доходу, активів або можливість своєчасного отримання інформації платником податків; отримувати від контролюючих органів обґрунтовані та належним чином мотивовані податкові повідомлення-рішення і податкові вимоги; вимагати від посадових осіб контролюючих органів та інших уповноважених органів дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами при здійсненні ними дій по відношенню до платників податків; вимагати невідкладного, справедливого та безстороннього розгляду контролюючими органами (посадовими особами) своєчасно поданих платником податків заперечень та документів, а також своєчасного отримання відповіді на заяви та запити; розраховувати на те, що будь який запит, розгляд справи або засіб примусу контролюючого органу будуть відповідати вимогам законодавства, не будуть надмірно обтяжливими, а також будуть здійснюватися із дотриманням належної процедури та ін. (с. 144, 246-250).

Авторка, досліджуючи особливості конституційного регулювання податкових правовідносин в Україні, інших державах, розвинула та належним чином обґрунтувала одну з форм прояву податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів. А саме, вказана форма прояву полягає, на думку автора, у тому, що держава, несистематизовано та хаотично регламентуючи в основному законі фінансово-правові норми, які стосуються оподаткування, не зв'язує себе конституційними публічних фінансів (с. 162, 183 та ін.). Таким чином проявляється особлива функція податкового права держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб (с. 166).

Аналізуючи зміст рецензованої дисертації, доходимо до висновку про те, що робота має наукову новизну, теоретичне та практичне значення, є завершеним науковим дослідженням, що підтверджується відповідними висновками.

Проте, як і будь-яка авторська наукова робота, дисертація Вікторії Борисівни містить певні недоліки та дискусійні моменти, а саме:

1. У дисертаційній роботі використовується поняття «фіscalна держава», яке є рідко вживаним в українській податково-правовій науці. Авторка присвятила тлумаченню вказаного поняття та розкриттю його правої природи підрозділ 1.1., Розділу 1 дисертації. Однак розкриваючи базові податково-правові цінності держави, згадує як поняття держава, так і поняття фіiscalна держава. Так, авторка на ст. 25 зазначає, що податковий суверенітет держави, законодавче встановлення податку, примусовий характер податкового обов'язку платників податків та особливий, каральний з боку держави і жертовний з боку платників податків характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави є базовими функціональними податково-правовими цінностями *держави*. Водночас, далі стверджує, що головним призначенням вказаних інструментальних податково-правових цінностей є забезпечення реалізації системоутворюючої цінності *держави*, *fiscalної за правовою природою* – забезпечення її фінансовими ресурсами.

На наш погляд, дисертантці бажано було б конкретизувати, належать вказані цінності звичайній державі чи фіiscalьній за її правою природою, а також, уточнити чи усі властивості асиметричності податкового права держави, які виділяє та досліджує авторка, а саме ціннісна, конструктивна та функціональна асиметричність податкового права держави властиві виключно фіiscalьній державі, чи загалом державі як такій.

2. Авторка, при проведенні дослідження асиметричності податкового права держави неодноразово оперує поняттям «суб'єктивний фіiscalьний інтерес». Так, в дисертaciї зазначається, що фундаментальною, системоутворюючою цінністю держави, ціллю, на яку спрямовується її фінансова діяльність є суб'єктивний фіiscalьний інтерес (с. 65); заборона на проведення референдумів з питань податків, поряд із невід'ємним правом держави встановлювати і стягувати податки та примусовим податковим обов'язком платника податків позначає пріоритетність *фіiscalьного інтересу держави* у податкових відносинах та, як наслідок, ігнорування інтересу платника податків (с. 74); реалізація суб'єктивного права платника податків не пов'язана із задоволенням законних інтересів платника податків, таке право знаходить своє закріплення у законодавстві з метою адміністрування податків, для того, щоб задовольнити *фіiscalьний інтерес держави* (с. 143). Водночас, у тексті дисертaciї відсутнє уніфіковане, систематизоване визначення вказаного інтересу. Було б добре, щоб дисертантка внесла ясність щодо того, який зміст вкладається у вказане поняття в контексті проведеного дослідження.

3. Досліджуючи податково-правові цінності платника податків у підрозділі 1.4. Розділу 1 дисертaciї авторка стверджує, що у державі, фіiscalьній за своєю правою природою, в тому числі Українській фіiscalьній державі платники податків власних податково-правових цінностей не мають. У них залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування (с. 89).

Однак, на наше переконання, ряд інтересів, які науковою податкового права відносяться до числа публічних, до прикладу, публічний інтерес громадян в

отриманні соціального захисту та соціального забезпечення, можна також віднести до числа податково-правових цінностей платника податків. З огляду на це, автору було б доречно уточнити, чому вказані та інші загальновизнані публічні інтереси він не відносить до числа податково-правових цінностей платника податків.

4. Досліджуючи у розділі 3 дисертації податкове право держави як правову форму обов'язку платника податків щодо акумулювання у Державному бюджеті фінансових ресурсів дисертантка одним із її проявів виділяє застосування «валового підходу» при акумулюванні фінансових ресурсів, де ці ресурси «знеособлюються» у Державному бюджеті, розриваючи безпосередній зв'язок між доходами і видатками бюджету (с. 167). При цьому, авторка наголошує на виключно негативному аспекті однієї з основоположних властивостей податку – його нецільовому характері (с. 168-170). Водночас, вказану властивість податку можна вважати визначальною, адже саме вона відмежовує податок від інших обов'язкових платежів. Тому на нашу думку, варто додатково аргументувати вказане положення дисертаційного дослідження на прилюдному захисті.

5. Розкриваючи природу функціональної асиметричності податкового права держави у розділі 3 дисертаційного дослідження В. Б. Рарицька вказує, що одним із факторів, які породжують функціональну асиметричність податкового права держави є наявність неповних (вкорочених) податково-правових норм. При цьому авторка вбачає у цьому порушення принципу верховенства права, а отже вимоги правової визначеності.

Однак, на нашу думку, дисертантка поза увагою залишає тлумачення неповних правових норм як прийому юридичної техніки, за якого законодавець закріплює норми із відносно-визначеним змістом, конкретизація яких здійснюється безпосередньо учасниками правовідносин, який навпаки спрямований на забезпечення правової визначеності податкового законодавства. У зв'язку з цим виникає необхідність уточнити позицію авторки із зазначеного питання.

Однак, наведені зауваження носять рекомендаційний характер, належать до спірних, не торкаються основних, концептуальних положень зазначеної наукової праці й потребують уточнення під час захисту та можливого врахування у подальшій науковій діяльності та не впливають на загальну, виключно позитивну оцінку дисертаційного дослідження Рарицької В. Б.

Таким чином, дисертаційне дослідження Рарицької Вікторії Борисівни «Асиметричність податкового права держави» є самостійною, завершеною кваліфікаційною науковою працею, в якій отримані нові теоретично обґрунтовані результати, що вирішують важливе наукове завдання. Дисертація відповідає паспорту спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, вимогам Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567 з подальшими змінами, а її авторка – Рарицька Вікторія Борисівна, заслуговує на присудження її наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

завідувач кафедри фінансового права
Інституту права Київського
національного університету
імені Тараса Шевченка,
доктор юридичних наук,
професор

Оксана МУЗИКА-СТЕФАНЧУК

«___» 2021 р.

