

До спеціалізованої вченої ради Д 35.052.19  
Національного університету «Львівська політехніка»

### ВІДГУК

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора Кравцової Тетяни Миколаївни на дисертацію Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України», подану на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право**

**Актуальність теми дослідження.** На розвиток сучасного податкового права суттєво впливають певні чинники як на рівні нашої країни, так і суспільства загалом. Постійні економічні зміни модифікують усталені норми та вносять динаміку у відносини щодо справляння податків, зборів, платежів. Це створює як прикладну, так і теоретичну проблему, наявну у вітчизняному податковому праві. Зокрема, назріла потреба в оновленні теоретичних основ податкового права, адже більшість наукових результатів, отриманих до прийняття ПК України, сьогодні хоча й можна сприймати як підґрунтя для наукових пошуків, проте вони потребують корегування та оновлення відповідно до податково-правових норм, закріплених у чинному законодавстві України. Також потребує докорінного перегляду сприйняття податкового права у системі права, адже наявність кодифікованого акту свідчить про врегулювання правовідносин щодо справляння податків, зборів, платежів, тобто податкових правовідносин. Наведені обставини не залишають сумнівів у актуальності обраної теми дослідження. Зазначена проблематика дисертаційного дослідження в окремих аспектах досліджувалась вітчизняними та зарубіжними ученими, однак не розглядалась як системне явище. Саме проведений Баїк О. І. комплексний аналіз понятійно-категоріального апарату податкового права України дає можливість отримання нових результатів у досліджуваній сфері, що є затребуваним у податковій сфері. За таких умов дисертаційна робота Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат

податкового права України» є, безумовно, потрібною та корисною науковою працею.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року; спрямована на реалізацію Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015. Тема дисертаційної роботи відповідає науковому напрямку Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Правові, психологічні та інформаційні проблеми розвитку державності в Україні», затвердженому Вченою радою Національного університету «Львівська політехніка» від 24 червня 2014 р., протокол № 5. Дисертація виконана в межах науково-дослідної роботи кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина в умовах розбудови правової держави» (державний реєстраційний номер 0116U004099).

**Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків, рекомендацій,** сформульованих у дисертації свідчить про те, що надане на рецензування дисертаційне дослідження є першим у вітчизняній науці податкового права комплексним дослідженням теоретичних і практичних проблем понятійно-категоріального апарату податкового права України.

У роботі автор поставила собі за мету, на основі аналізу сучасної правової доктрини, положень вітчизняного законодавства та практики його застосування, розкрити зміст, ознаки і особливості понятійно-категоріального апарату податкового права України, комплексно розробити підходи до вдосконалення правового регулювання податкових правовідносин, обґрунтувати пропозиції щодо подальшого розвитку чинного податкового

законодавства України. Для досягнення поставленої мети, нею було визначено вирішення певного кола завдань (с. 3–4 автореферату, с. 31–32 дисертації). Така постановка мети та відповідних завдань сприяла ґрунтовному здійсненню теоретико-правової характеристики понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Зміст дисертаційного дослідження повністю відображає логіку предмета дослідження, що також свідчить про досягнення мети наукового дослідження. Зокрема, у роботі проаналізовано як теоретичні проблеми з теми дослідження на сучасному рівні розвитку, так і проблемні питання правозастосування. Загалом дисертація характеризується ознакою єдності змісту. Положення, сформульовані дисертантом, ґрунтуються на останніх досягненнях правової науки та відображають реальний стан понятійно-категоріального апарату податкового права України. Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційної роботи становить значна кількість теоретичних робіт, які мають пряме або опосередковане відношення до аналізованої проблематики. Дисертант широко оперує роботами вітчизняних та зарубіжних науковців, які є фахівцями у сфері податкового права, працями з конституційного, фінансового, адміністративного права, теорії права та інших правових наук. Вільне володіння надбаннями наукової думки не лише показує належний рівень вже проведеного дослідження, а й свідчить про високий науковий потенціал Баїк О. І.

Достатня за обсягом емпірична база, належна методологічна основа дослідження із використанням сучасних загальних та спеціальних методів наукового пізнання, є підтвердженням достовірності сформульованих у дисертації наукових положень, висновків, рекомендацій та загалом досягнутих результатів (с. 4–5 автореферату, с. 33–34 дисертації).

Структурна побудова дисертації є логічно обґрунтованою, послідовною і повністю відповідає меті, завданням, об'єкту та предмету дослідження й складається із вступу, п'яти розділів, що містять двадцять три підрозділи, висновків, списку використаних джерел, додатків. Всі розділи та підрозділи за своїм змістом є взаємопов'язані та взаємоузгоджені, розкривають основні

положення дисертації й засвідчують, що автором виконано поставлені завдання й досягнуто мету дослідження. У дисертації на доктринальному рівні розв'язано важливі для вітчизняного податкового права проблемні питання щодо його понятійно-категоріального апарату та запропоновано їх науково-теоретичне та прикладне вирішення. Це свідчить також про фундаментальність та комплексність всебічного та поступового вивчення дисертантом предмета дослідження.

Обсяг дисертаційної роботи Баїк О. І. відповідає встановленим вимогам. Автором для обґрунтування власних висновків і пропозицій використано 775 джерел, що забезпечує комплексний розгляд поставлених завдань та свідчить про глибину наукового пошуку. Загалом дисертація, яку виконано у формі спеціально підготованого рукопису, та автореферат, у якому відображено найсуттєвіші її положення, становлять цілісне і повністю завершене наукове дослідження із чіткими висновками щодо проблемних питань понятійно-категоріального апарату податкового права.

Водночас потрібно зауважити про належну апробацію результатів дисертаційного дослідження, які багаторазово доповідалися на наукових заходах. Основні положення та результати дисертації автором повністю відображено у 56 наукових публікаціях автора, серед яких: 1 одноосібна монографія; 16 статей у наукових фахових виданнях України, 4 статті у наукових періодичних виданнях інших держав, 6 статей у інших наукових виданнях; 29 тез виступів на конференціях та науково-практичних заходах.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що дисертація є кваліфікованою науковою працею, першим у вітчизняній науковій літературі комплексним дослідженням, у якому на належному рівні акумульовано сучасні теоретичні та практичні перспективи подальшого розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Детальне ознайомлення з текстом дисертації Баїк О. І. дає підстави стверджувати, що у роботі на основі проведеного комплексного аналізу висунуто і обґрунтовано низку положень, висновків та ідей, сукупність і

достатньо високий рівень розробки яких дозволяє кваліфікувати цю працю як завершене наукове самостійне дослідження. Висновки і положення, що виносяться на захист, є особистим здобутком дисертанта та характеризуються необхідним рівнем наукової новизни, якою пронизано усю дисертаційну роботу. Зміст розділів дисертації викладено з проведенням відповідного аналізу зібраного і представленого матеріалу.

Зокрема у першому розділі дисертації крізь призму теоретичного узагальнення та наукових результатів представлено лінгвістично-юридичне обґрунтування понятійно-категоріального апарату податкового права України. На особливу увагу заслуговує авторський підхід щодо визначення «поняття» у податковому праві як форми мислення, результатом якої є змістовні та предметні узагальнення, що відображають сукупність істотних та загальних ознак, характерних для зв'язків й відносин однорідних і складних процесів, явищ податково-правової дійсності. Водночас поняття у податковому праві, на думку дисертанта, є досконалим (ідеальним) образом податково-правової дійсності, який, існуючи у вигляді думки (мислення) про істотні та загальні ознаки податкових правовідносин, використовується для їх пізнання. Заслуговує схвалення положення про те, що «категоріями» у податковому праві доцільно вважати загальні та фундаментальні поняття, в яких відображаються ознаки податково-правової дійсності та закріплюються знання, на яких ґрунтується наука податкового права України (с. 49–50, 54, 91–92 дисертації). Автор робить слушний висновок про те, що для характеристики понять у податковому праві та законодавстві з метою їх розуміння і використання застосовується «термін», який у податковому праві є словом чи словосполученням, що виражає визначення поняття у податковому праві за змістом (с. 57 дисертації). Цілком вірно відзначено, що сьогодні у чинному податковому законодавстві наявна потреба в доопрацюванні термінів. Причинами цього є закріплення у податковому законодавстві України загальних за змістом, неконкретних визначень окремих термінів, що в подальшому негативно впливає на їх тлумачення (с. 92 дисертації).

Характеризуються новизною висновки про те, що важливим у дослідженні понятійно-категоріального апарату податкового права України є використання конкретно галузевих методів поряд із загальнонауковими та спеціальними методами. Також суттєво збагачено методологічний інструментарій даного дослідження використанням методологічних підходів, властивих для пояснення як сутності, так і змісту понятійно-категоріального апарату податкового права (с. 93 дисертації).

Другий розділ дисертації повністю присвячено аналізу та розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права. Варто підтримати висновок про те, що, із становленням податкового права в Україні, зважаючи на історичні особливості розвитку Української держави, відбувався і розвиток його понятійно-категоріального апарату. Водночас цінності роботі додає виділення етапів цього розвитку (с. 95 дисертації). Беззаперечно слід погодитись з баченням автора в тому, що аналіз еволюції теорій податків представниками різних наукових шкіл, свідчить про важливість їхнього багатовікового досвіду як для вітчизняної науки податкового права, його понять, категорій, так і для системи оподаткування загалом (с. 115 дисертації). Вартий уваги висновок про те, що поняття і категорії податкового права у різних країнах світу зазнають змін і удосконалення, а також залежать від глобалізації соціально-економічних та інших відносин як у міжнародному вимірі, так і в межах суспільної формації з окремих держав. Важливим у цьому разі є багатовіковий досвід, сформований в різних соціально-економічних умовах, що є підґрунтям економічного розвитку сучасних держав та України зокрема (с. 115, 415 дисертації).

Третій розділ дисертації присвячено аналізу чинного законодавства, практики його застосування, теоретичного осмислення понятійно-категоріального апарату податкового права України, наукових підходів щодо виокремлення його в системі права. Наукове значення має репрезентований автором висновок про те, що сьогодні податкове право займає належне місце як в системі права загалом, так і у складі фінансового права. Виокремленню

податкового права як підгалузі фінансового права сприяє наявність кодифікованого акту. Водночас, як зауважено автором, фінансове право хоча й визнається окремою галуззю права, до складу якої входить податкове, митне, бюджетне, банківське право, однак не має впорядкованості законодавчих норм у кодифікований акт. На противагу йому, окрім податкового, митне та бюджетне право також регулюються відповідно Митним кодексом України та Бюджетним кодексом України. Тому відкритим для обговорення залишається питання про визначення податкового права підгалуззю фінансового права (с. 148 дисертації). Також заслуговує схвалення обґрунтована автором теза про те, що сьогодні наявна потреба подальшого реформування податкової сфери та доопрацювання окремих понять і термінів, які застосовуються в податковому законодавстві (с. 163 дисертації).

У четвертому підрозділі дисертації проаналізовано проблематику податкових правовідносин та податково-правових норм як фундаментальних категорій понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Вивіреною є думка автора стосовно того, що об'єктом податкових правовідносин не завжди виступає грошовий платіж у формі податку чи збору. До того ж, діяльність суб'єктів податкових правовідносин, яка спрямовується на справляння податків та зборів, подання податкової звітності, надання податкових консультацій, здійснення податкового контролю уповноваженими на це органами тощо, також може бути об'єктом цих відносин (с. 213–214 дисертації). Цікавою видається авторська класифікація суб'єктів податкових правовідносин у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України, які обґрунтовано поділено на: 1) державу; 2) колективні суб'єкти – а) органи державної влади (загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів), через які діє держава як суб'єкт податкових правовідносин, зокрема: Верховна Рада України; Державна податкова служба та Державна митна служба, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби у відповідних сферах діяльності; Касаційний адміністративний суд, як складова Верховного Суду України; Національний

банк України; б) органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради; в) юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи: товариства, установи, підприємства, об'єднання підприємств, громадські організації тощо; г) контролюючі органи; 3) індивідуальні суб'єкти – а) фізичні особи (платники податків): громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства; б) фізичні особи-підприємці (платники податків); в) податкові агенти; г) представники платника податків (с. 219, 221–222 дисертації). Безсумнівним здобутком Баїк О. І. є те, що на основі змісту ст. 17 ПК України нею права платників податків умовно поділено на: 1) права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків; 2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу; 3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків; 4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю (с. 236–237 дисертації). Як слушно зазначено автором, з прав платників податків випливають їх законні інтереси, нормативне закріплення яких відсутнє у податковому законодавстві України. Водночас заслуговує схвалення авторський підхід щодо поділу обов'язків платника податків як суб'єкта податково-правових відносин, які закріплено у податковому законодавстві з врахуванням положень ст. 16 ПК України, на дві групи: 1) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків; 2) обов'язки платника податків по відношенню до його діяльності з контролюючими органами. Обидві групи обов'язків платників податків є взаємодоповнюючими та взаємопов'язаними між собою (с. 228 дисертації).

Заслуговує на підтримку запропонована автором обґрунтована класифікація юридичних фактів у понятійно-категоріальному апараті податкового права України (підрозділ 4.5 дисертації).

Значний науковий інтерес становить зроблений дисертантом висновок про те, що під податково-правовою нормою потрібно розуміти системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів



податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав і законних інтересів у податковій сфері. Податково-правовим нормам властиві як загальні ознаки, які є характерними для всіх норм права, так і спеціальні, які притаманні лише нормам податкового права. Сукупність цих ознак впливає на класифікацію податково-правових норм, що сприяє відображенню суті регулювання податкових правовідносин. Структура податково-правової норми хоча й складається із гіпотези, диспозиції та санкції, однак вони не завжди закріплюються у податковому законодавстві класично, тому знаходять своє закріплення у статтях нормативно-правових актів, які належать до інших галузей права (с. 418 дисертації). Елементи наукової новизни становлять висвітлені автором положення про форми реалізації податково-правових норм, закріплених у податковому законодавстві України, у понятійно-категоріальному апараті податкового права України (підрозділ 4.9 дисертації) та тлумачення норм права як необхідного елементу правореалізаційного процесу у сфері податкового права із врахуванням особливостей його правового регулювання (підрозділ 4.10 дисертації).

П'ятий розділ дисертації присвячено аналізу відповідальності за порушення податкового законодавства України як важливої категорії понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Заслуговує на підтримку запропонований автором обґрунтований поділ податкових правопорушень за родовими ознаками на наступні види: 1) порушення податкового законодавства, за яке ПК України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері податків і зборів, за які відповідно до КУпАП настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, які вчиняються шляхом ухилення від сплати або несплати податків і зборів, що передбачають настання кримінальної відповідальності за КК України. З'ясовано, що класифікацію податкових правопорушень за кожним із видів можна виокремлювати за різними критеріями, беручи до уваги склади цих правопорушень (с. 369 дисертації).

Схвальною є позиція автора в тому, що відповідальність за порушення податкового законодавства України є важливою складовою правового регулювання податкових правовідносин, найчисельнішими суб'єктами яких є платники податків. Встановлено, що існує певна колізія між галуззю (фінансове право) і підгалуззю (податкове право), в частині застосування санкцій, перелік яких у ПК України значно більший (адміністративні, фінансові, кримінальні з різноманітними заходами впливу). Вказана ситуація вимагає узгодження питань, що пов'язані із родовою ознакою податкових і фінансових відносин та видами юридичної відповідальності за їх порушення (с. 410 дисертації). До того ж, слушним є висновок автора про те, що притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства врегульовано різними нормативно-правовими актами. Правові норми щодо притягнення до фінансової відповідальності закріплено у ПК України, до адміністративної – у КУпАП, до кримінальної – у КК України. Встановлено, що ці норми в окремих випадках потребують, залежно від суспільно-економічних факторів і умов розвитку країни, зміни їз галузевого застосування, а саме: деадміністративізації, в інших випадках – декриміналізації з метою покращення їх дії у податковому праві України.

У дисертації міститься також низка інших позитивних висновків, пропозицій та рекомендацій, що є внеском автора у розвиток як науки податкового права, так і вітчизняної науки права загалом.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що зроблені висновки та рекомендації мають науково-теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані у науково-дослідній діяльності, правотворчості, правозастосовній діяльності, навчальному процесі. Про їх використання у певних сферах діяльності свідчать наявні у дисертаційній роботі довідки та акти про впровадження одержаних результатів дисертації.

**Дискусійні положення та зауваження до дисертації.** Загалом, позитивно оцінюючи дисертаційне дослідження, потрібно зазначити, що окремі його положення, як і будь-якої іншої наукової роботи, видаються спірними та

становлять підґрунтя для подальшого обговорення або потребують додаткової аргументації під час публічного захисту дисертації.

По-перше, на с. 50–51 дисертації автором проаналізовано наукові підходи щодо аналізу оціночних понять, зокрема й у податковому законодавстві. Проте невизначеною залишається позиція дисертанта щодо виокремлення значення та місця оціночних понять у понятійно-категоріальному апараті податкового права України.

По-друге, на с. 168 дисертації Баїк О. І. підтримує точку зору щодо того, що для міжнародного податкового договору притаманна його подвійна природа. З одного боку він регулюється міжнародним правом, з іншого – стає елементом внутрішньо-державного податкового законодавства після його імплементації в національне податкове законодавство. Викликає зацікавлення те, на скільки чинним є міжнародний договір про уникнення подвійного оподаткування, якщо не відбулась його імплементація в податкове законодавство України?

По-третє, у дисертації підрозділ 4.4 «Правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин в Україні» зосереджено на ґрунтовній характеристиці категорії «правовий статус платників податків», які є суб'єктами податкових правовідносин. Однак не зовсім зрозумілою залишається позиція дисертанта щодо виокремлення правового статусу інших суб'єктів податкових правовідносин. В чому полягає необхідність такого «виокремлення» правового статусу платників податків серед інших суб'єктів податкових правовідносин?

По-четверте, дисертант у підрозділі 4.5 «Юридичні факти та їх розгляд у податковому законодавстві України», аналізуючи юридичні факти та їх зміст, обґрунтовує наявність і значимість юридичних фактів за допомогою різноманітних за своїм змістом поглядів науковців. Водночас, як видається із викладеного у дисертації, потребує уточнення та ширшого роз'яснення дисертантом поняття «юридичні стани» у понятійно-категоріальному апараті податкового права України (с. 243–244 дисертації).

По-п'яте, у дисертації на с. 367 автором зазначено, що, зважаючи на наявні негативні якісно-кількісні показники вчинених податкових правопорушень, у вітчизняній науці сьогодні існує потреба у формуванні податкової деліктології. Внаслідок цього виникає потреба в обґрунтуванні дисертантом положень щодо того, які саме правові інститути закріплюватиме податкова деліктологія і який вони матимуть вплив на розвиток і застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України.

По-шосте, зважаючи на складність правозастосування термінології податкового права та складності вирішення податкових спорів у судовому порядку, про що зазначено у дисертації (с. 391–393 дисертації) виникає питання про доцільність створення в Україні Податкового суду. До прикладу, у країнах сталої демократії, серед яких Канада та США, Податковий суд діє. Отже, зважаючи на це, під час публічного захисту хочеться почути обґрунтування позиції дисертанта щодо доцільності створення в Україні Податкового суду України, та у разі його створення які наслідки це матиме для понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Проте висловлені зауваження та пропозиції є переважно дискусійними і не створюють суттєвого впливу на загальну позитивну оцінку виконаної Баїк О. І. дисертаційної роботи та не знижують її достатній науково-теоретичний рівень й практичну значущість.

Загалом дисертація є завершеною науково-дослідною роботою, у якій наведено абсолютно конкретні висновки та пропозиції щодо удосконалення понятійно-категоріального апарату податкового права України з врахуванням проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин.

Вивчення дисертаційного дослідження та його автореферату свідчить як про ідентичність змісту автореферату й основних положень дисертації, так і про їх оформлення відповідно до встановлених вимог. Дисертація не містить результатів наукових досліджень, за якими захищено кандидатську дисертацію.

**Загальний висновок про дисертацію.** Загалом, викладене дає змогу зробити висновок про те, що дисертація на тему «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України» є завершеною кваліфікаційною працею, що має істотне значення для юридичної науки, та характеризується єдністю змісту, новизною постановки та вирішенням досліджуваних проблем, теоретичним рівнем та практичним значенням, достовірністю й науковою обґрунтованістю висновків і рекомендацій, сформульованих в ній, повністю відповідає вимогам п.п. 9, 10, 12, 13 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, а її автор – Баїк Оксана Іванівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

**Офіційний опонент –  
доктор юридичних наук, професор  
професор кафедри правосуддя  
Сумського національного  
аграрного університету**



**Т. М. Кравцова**

