

До спеціалізованої вченої ради Д 17.051.07

Запорізького національного університету

ВІДГУК

**офіційного опонента доктора юридичних наук, професора
Легези Юлії Олександрівни
на дисертацію Борзаниці Сергія Володимировича
«Принцип пропорційності як принцип податкових правовідносин»,
поданої на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за
спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове
право; інформаційне право**

Актуальність теми дисертації та зв'язок її з науковими програмами, планами, темам

Актуальність обраної теми дослідження та її комплексність обумовлюється низкою зовнішніх та внутрішніх факторів в контексті впровадження в Україні адміністративної та податкової правових реформ. Успішне впровадження в національній державотворчій практиці результатів судової реформи визначальним чином залежить від оптимізації реалізації принципів системи права в цілому, і зокрема, принципів податкових правовідносин в умовах сучасних реалій та напрямів підвищення рівня їх правової ефективності. Принципи податкових правовідносин є універсальним засобом регулювання системи права. Попри надзвичайно важливе значення досягнення високого рівня ефективності застосування принципів податкових правовідносин в цілому, і зокрема принципу пропорційності для розвитку українського суспільства та держави відповідно до загальновизнаних демократичних стандартів забезпечення прав і свобод людини, успішність триваючої податкової та адміністративної реформ в Україні викликає певні сумніви, що підтверджується невирішеністю ряду проблем їх функціонування. Зокрема, необхідним є удосконалення норм чинного законодавства України

щодо вирішення питань визначення змісту поняття та сутності категорії «принцип податкових правовідносин»; характеристиці системи принципів податкових правовідносин; встановленню співвідношення принципу пропорційності та принципу верховенства права в регулюванні податкових правовідносин; окресленню місця та значення принципу пропорційності в системі принципів податкових правовідносин; визначенню особливостей застосування процесуального розсуду суду та принципу пропорційності; відображенню принципу пропорційності в системі принципів розгляду й вирішення податкових спорів; формулюванню обґрунтованих пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення застосування принципу пропорційності як принципу врегулювання податкових спорів в Україні.

З врахуванням вище зазначеного особливої актуальності та гостроти набуває питання застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин, пошуку оптимальних напрямів впровадження європейських та міжнародних стандартів здійснення правосуддя у податково-правових спорах, що визначає теоретичну та практичну затребуваність здійсненого С.В. Борзаницею доктринального дослідження.

Проведене дослідження С.В. Борзаницею носить комплексний характер, присвячене удосконаленню правового регулювання принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин у публічно-правових спорах, при цьому вироблені авторські пропозиції, рекомендації, підходи та дискусійні положення свідчать про розуміння здобувачкою врахування не лише юрисдикційних, але і організаційних-правових напрямів забезпечення ефективності системи оподаткування.

Важливість обраної теми дослідження зумовлена необхідністю визначення системи принципів податкових правовідносин, встановлення напрямів подолання існуючих проблем розгляду та вирішення податково-правових спорів у порядку адміністративного судочинства, як-то зловживання процесуальними правами, затягування судового розгляду адміністративного спору, низька ефективність процесів виконання судових рішень та ін.. Вище

зазначене свідчить про потребу глибокого і всебічного наукового дослідження даного кола питань.

З огляду на зазначене, актуальність теми та потреба в її комплексному дослідженні, необхідність наукового пошуку, спрямованого на визначення організаційно-правових та нормативних напрямів застосування та реалізації принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин в умовах сучасних реалій в Україні є обґрунтованими та не викликають сумнівів, що й обумовило вибір теми, визначило мету та завдання дисертаційного дослідження С.В. Борзаниці.

Дисертацію виконано відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015. Робота відповідає Основним науковим напрямам та найважливішим проблемам фундаментальних досліджень у галузі природничих, технічних і гуманітарних наук на 2014–2018 рр., затвердженим постановою Президії Національної академії наук України від 20 грудня 2013 р. № 179 (п. 3.4.2.5), та Перспективним напрямам кандидатських і докторських дисертацій за юридичними спеціальностями, затвердженим рішенням Президії Національної академії правових наук України від 18 жовтня 2013 р. № 86/11. Дисертацію виконано в межах Плану наукових досліджень Запорізького національного університету на 2020–2025 рр..

Належний ступінь обґрунтованості і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій забезпечується якісним використанням низки загальнонаукових і спеціальних методів пізнання, достатнім рівнем узагальнення теоретичних висновків і поглядів, викладених у вітчизняній та зарубіжній літературі, правових концепціях, ретельним опрацюванням відповідних джерел адміністративного, податкового та фінансового права, належною апробацією результатів дослідження і їх оприлюдненням відповідно до встановлених вимог.

Аналіз положень дисертації засвідчує, що на всіх етапах дослідження використовувалися різні сучасні загальні та спеціальні методи наукового

пізнання. За допомогою порівняльно-правового методу охарактеризовано особливості фінансово-правового регулювання застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин у зарубіжних країнах (підрозділи 1.3, 1.4, 2.1, 2.2, 2.3). Використання діалектичного методу дало змогу визначити поняття та систему принципів податкових правовідносин (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 1.4). Шляхом використання законів формальної логіки та, відповідно, таких методів наукового пізнання, як індукція й дедукція, аналіз і синтез, охарактеризовано правову природу застосування принципу пропорційності як орієнтиру для вирішення податкових спорів (розділ 2). За допомогою системного методу досліджено особливості адміністративно-правового регулювання застосування принципу пропорційності як принципу регулювання податкових правовідносин у здійсненні нормотворчої, правореалізаційної діяльності та у процесі тлумачення права (підрозділ 1.3, розділ 2). Застосування методу моделювання дало змогу визначити напрями підвищення ефективності адміністративно-правового регулювання застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин (підрозділи 1.4, 2.3).

Мету дослідження автор вбачає в тому, щоб на підставі комплексного характеристики наявних наукових та нормативних джерел здійснити характеристику адміністративно-правового регулювання застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин. У результаті дослідження сформульовано низку нових наукових положень, рекомендацій і висновків.

Структура роботи складається зі вступу, двох розділів, які містять сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків, що дозволяє досягти обраної мети та виконати поставлені задачі. Джерельну базу дослідження можна вважати цілком репрезентативною, в процесі виконання дисертаційної роботи автором опрацьовано достатню кількість наукових та нормативних джерел, всього 260 найменувань. Нормативною базою даного дослідження стало чинне законодавство України з питань реалізації та

застосування принципів податкових правовідносин в цілому, і зокрема – принципу пропорційності, Конституція України, закони України, правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних та місцевих органів виконавчої влади тощо.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні дані, акумульовані Державною службою статистики України за період 2016–2022 рр., інформація Єдиного державного реєстру судових рішень України та офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Міністерства соціальної політики України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Міністерства екології та природних ресурсів України, Міністерства юстиції України, Національного банку України та інших органів державної влади й місцевого самоврядування.

Зміст дисертації в цілому характеризується досить високим теоретичним і науково-методологічним рівнем вирішення поставлених завдань, самостійністю і цілісністю проведеного дослідження, що дозволило досягти поставленої мети, виконати дослідницькі задачі і повністю розкрити тему дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних наукових досліджень, присвячених принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин в умовах імплементації європейських стандартів адміністрування та судочинства та вдосконаленню положень чинного законодавства на цій підставі. У результаті проведеного наукового дослідження сформульовано ряд нових наукових положень, висновків та пропозицій, запропонованих особисто здобувачем. Зокрема, дисертантом *уперше обґрунтовано* пропозиції щодо необхідності доповнення статті 19 Кодексу адміністративного судочинства України пунктом 16 щодо закріплення можливості подання позову задля захисту публічного інтересу як позову проти рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень або адміністративного органу, якщо воно ухвалене з порушенням принципу балансу приватних і публічних інтересів

(пропорційності) у сфері оподаткування; *удосконалено* наукові підходи до розуміння наукові підходи до розуміння категорії «принцип податкових правовідносин» як керівних засад, що закріплюються положеннями актів податкового законодавства, сприяють вирішенню завдань із забезпечення ефективності оподаткування діяльності суб'єктів господарювання шляхом вирішення стратегічних функцій держави чи окремих регіонів зі створення умов для соціально-економічного зростання, поглиблення демократичних традицій та інформаційного обміну, що мають корелюватися з об'єктивно наявними в суспільстві публічними інтересами держави та приватними інтересами особи; *дістали подальшого розвитку* підходи до здійснення класифікації принципів податкових правовідносин за функціональним змістом на основоположні (конституційні), що визначають концептуальні засади розвитку податкової системи, та спеціальні (галузеві), які встановлюються положеннями податкового законодавства та регулюють процедури справляння податків і зборів.

На особливу увагу заслуговують такі результати дослідження щодо:

- обґрунтування підходу, що правове регулювання податкових правовідносин, встановлення функціонального змісту їх структури та системи їх принципів має безпосередній вплив на встановлення рівня ефективності вирішення стратегічних задач соціально-економічного розвитку держави; при цьому автором аргументується, що функціональною метою застосування принципів податкового законодавства є створення ефективної системи публічних фінансових фондів (ресурсів), здатних вирішити задачі стратегічного розвитку України (с. 36-38);

- встановлення значення системи принципів податкових правовідносин для забезпечення ефективності фінансової системи держави, та їх зміст полягає у нормативному закріпленні неприпустимості проявів та ризиків виникнення податкової дискримінації, характеристиці механізму податкової відповідальності та створенні гарантій його ефективності, преюдиції правомірності дій та рішень платника податку, податкової

(фіскальної) обґрунтованості, соціально-економічної справедливості, співмірності оподаткування, стабільності податкової системи, оперативності та доступності податкової системи, уніфікації підходів до здійснення регламентації податків і зборів (с. 55-60);

- авторських висновків щодо розуміння, що в межах податкових правовідносин реалізація принципу верховенства права пов'язується із визначенням меж дискреційних повноважень податкових органів та інших органів виконавчої влади, при цьому автором справедливо до сфери дискреційних повноважень податкових органів віднесено: встановлення податкових пільг, проведення податкових перевірок та здійснення інших форм податкового контролю тощо (с. 70-72);

- наданого співвідношення принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин з іншими процесуальними принципами, а саме принципом законності, правової визначеності, а також верховенства права у формулюванні ст. 6 КАС України та доведення, що вимога законності має враховуватися судом під час вирішення податкових спорів на предмет їх пропорційності у відповідності до ч. 2 ст. 2 КАС України; при цьому обґрунтовано, що порушення правової визначеності свідчать про порушення якості закону, тобто дозволяє вести мову про непропорційність обмежень, застосованих владним суб'єктом владних повноважень (підрозділ 2.3).

Окрім наведеного, у дисертації сформульовано й багато інших необхідних та корисних висновків, положень і пропозицій. Проведена автором науково-дослідна робота є результатом його власних напрацювань, вдалою спробою оптимізації реалізації та застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин.

Наукове та практичне значення роботи. Виконана С.В. Борзаницею наукова робота сприяє розв'язанню низки теоретичних і практичних питань, що мають важливе значення для розвитку адміністративного права та процесу, податкового та фінансового права, підвищення ефективності діяльності адміністративного суду як способу врегулювання податкових спорів в Україні.

Теоретичні положення і практичні рекомендації, які знайшли своє відображення в дисертації, можуть в подальшому використовуватися в правотворчості – для удосконалення чинного законодавства для уточнення чинних та перспективних законодавчих актів, що сприятиме вдосконаленню системи оподаткування в Україні, а також у правозастосовчій діяльності для підвищення ефективності практичного застосування принципу пропорційності як принципу податкових правовідносин; у науково-дослідній сфері – для подальших наукових досліджень із відповідної проблематики, підготовки наукових статей, підручників та посібників з даної тематики; у навчальному процесі - при викладанні навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративно-процесуальне право», «Фінансове право», «Податкове право».

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Визнаючи загалом високий науково-теоретичний рівень роботи С.В. Борзаниці, її важливе практичне значення, слід зазначити, що як і будь-яке дослідження складної наукової проблеми дана дисертація містить і спірні, не зовсім обґрунтовані положення, які є підставою для висловлення певних зауважень, підґрунтям наукової дискусії, зокрема:

1. Дисертантом в межах виконаного дослідження використовується юридична категорія «публічний інтерес». Категорія «публічний інтерес» стала базисом для визначення сутності принципу пропорційності в цілому, і зокрема, у сфері регулювання податкових правовідносин. Однак необхідно зазначити, що відповідно до Закону України «Про адміністративну процедуру» визначення змісту категорії «публічний інтерес» здійснюється за допомогою застосування кількісних критеріїв, тоді як національна судова практика застосовує якісний критерій до встановлення його функціонального значення (наприклад, постанова Великої Палати Верховного Суду України від 13 лютого 2019 р. у справі № 810/2763/17). В цьому сенсі є доцільним при встановленні особливостей реалізації принципу пропорційності у регулюванні податкових правовідносин обґрунтувати авторський підхід до

визначення якісних та кількісних критеріїв розуміння змісту публічного інтересу як базису для встановлення співмірності застосування економіко-правових засобів впливу на суб'єктів господарювання та інших суб'єктів податкових правовідносин;

2. В межах другого розділу автором розглядається проблематика реалізації змісту податкових процесуальних правовідносин, зокрема, висвітлюється питання встановлення обсягу процесуальної правоздатності та дієздатності учасників публічно-правового спору. Втім поза дослідницькою увагою залишено питання встановлення критеріїв співвідношення таких категорій, як «процесуальна співучасть» та «множинність учасників адміністративного судового процесу», доцільності їх застосування в процесі врегулювання податкового спору, що було б бажано зробити задля підвищення практичної цінності рецензованого дослідження;

3. В межах другого розділу автором зроблено наголос на дослідженні проблематики застосування принципу пропорційності як принципу врегулювання податкових спорів у порядку адміністративного судочинства. Втім враховуючи наявний в межах вітчизняної юридичної науки підхід щодо широкого розуміння категорії «адміністративний процес», автору було б бажано визначити проблематику забезпечення ефективності застосування принципу пропорційності не лише у порядку адміністративного судочинства, а і у порядку подання адміністративної скарги відповідно до положень Закону України «Про звернення громадян» та перспективного новаційного Закону України «Про адміністративну процедуру»;

4. Згідно із положеннями чинного законодавства України в окремих випадках в межах процесуальної дискреції адміністративного суду до розгляду та вирішення податкових спорів може бути залучений експерт з питань права (ст. 69 КАС України). Однак в межах проведеного дослідження проблема встановлення критеріїв доцільності залучення таких експертів до розгляду та вирішення податкових спорів С.В. Борзаницею не вивчалась. Хотілось б почути авторську позицію щодо ефективності залучення таких експертів, адже

і суддя вже є експертом у сфері права, який свій належний професійний рівень підтвердив під час відповідних кваліфікаційних оцінювань та під час проходження складної процедури добору на таку відповідальну посаду. Наскільки доцільною є така процесуальна новела з точки зору досягнення високого рівня ефективності діяльності адміністративних судів в Україні?

5. До проблем діяльності адміністративного суду в Україні, які варто було б розглянути в межах рецензованого дослідження, відноситься, зокрема, і проблема забезпечення адміністративного позову, визначення напрямів оптимізації та доцільності використання таких судових процедур у світлі необхідності реалізації завдань та викликів, що стоять перед системою адміністративної юстиції як гарантії ефективності регулювання податкових спорів. Однак таке питання дисертантом залишено поза його увагою.

Висловлені зауваження характеризують складність досліджених проблем, багато в чому мають дискусійний характер і не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи С.В. Борзаницею, а здійснений автором творчий пошук заслуговує на підтримку.

Розглядувана дисертація містить раніше не досліджувані наукові положення та отримані особисто автором нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності має важливе науково-прикладне значення.

Автореферат дисертації ідентичний її змісту і повністю відображає основні положення та результати дослідження. Дисертацію й автореферат оформлено відповідно до встановлених вимог.

Викладене дозволяє зробити висновок, що дисертація «Принцип пропорційності як принцип податкових правовідносин» є самостійною, завершеною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що розв'язують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для науки адміністративного та фінансового права, тобто відповідає вимогам Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567, а її автор – Борзаниця Сергій Володимирович заслуговує на підставі прилюдного захисту на

присудження йому наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
професор цивільного, господарського та екологічного права
Національного технічного університету
«Дніпровська політехніка»

Ю.О. Легеза

Підпис Ю.О. Легези засвідчую:

вчений секретар
вченої ради Національного технічного університету
«Дніпровська політехніка»



Т.М. Калюжна