

ВІДГУК

офіційного опонента

**доктора юридичних наук, професора КОБИЛЬНИКА Дмитра Анатолійовича
на дисертацію ГРУБСЬКОЇ Ксенії Володимирівни
на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків
при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень
як контролюючих органів»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах розвитку правової держави та вдосконалення системи публічного адміністрування особливої актуальності набуває забезпечення ефективного захисту прав і законних інтересів приватних осіб у взаємовідносинах із суб'єктами владних повноважень. Однією з найбільш конфліктних сфер таких відносин є податкові правовідносини, які характеризуються значним обсягом владного впливу держави на майнові права платників податків. Саме це зумовлює необхідність формування ефективних адміністративно-правових механізмів захисту їхніх прав та законних інтересів.

Актуальність дослідження також зумовлена наявністю низки дискусійних питань щодо вдосконалення адміністративного оскарження у податковій сфері шляхом усунення прогалин правового регулювання, уніфікації процедур та підвищення ефективності діяльності контролюючих органів. У зв'язку з цим, звернення дисертантки до комплексного аналізу адміністративного оскарження бездіяльності контролюючих органів, нормативне врегулювання якого залишається недостатньо визначеним, відповідає сучасним потребам науки та правозастосовної практики. Обґрунтованим є також дослідження проблеми відсутності єдиного підходу до оцінки такої бездіяльності, оскільки це ускладнює реалізацію права платників податків на ефективний захист, а значна кількість податкових спорів свідчить про недосконалість механізму досудового врегулювання.

З огляду на зазначене, обрана тема дисертаційного дослідження є актуальною, своєчасною, науково-обґрунтованою та має вагоме значення як для розвитку вітчизняної податково-правової доктрини, так і для вдосконалення національного правового регулювання податкових відносин.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, викладених у дисертації, є належним і переконливим. Дисертація К. В. Грубської

характеризується чітко вибудованою та логічно-послідовною структурою, що дало змогу комплексно охопити проблематику обраної теми, детально проаналізувати поставлені наукові завдання та досягти визначеної мети дослідження. Важливим чинником цього стало коректне визначення об'єкта і предмета дослідження, що забезпечило глибоке та всебічне розкриття досліджуваних питань. Достовірність і обґрунтованість отриманих результатів підтверджується використанням значного масиву джерел (167 найменувань), серед яких – наукові праці, нормативно-правові акти національного та міжнародного рівнів, а також статистичні та аналітичні матеріали.

Сформульовані автором висновки, рекомендації та пропозиції відзначаються логічністю, аргументованістю та відповідністю встановленим вимогам до дисертаційних досліджень. Загалом робота є завершеним і цілісним науковим дослідженням, оформленим відповідно до чинних стандартів, а її результати мають як теоретичне значення для розвитку фінансового права, так і практичну цінність для вдосконалення нормотворчої діяльності та правозастосовної практики.

Структура дисертації є логічною та повністю відповідає поставленій меті і завданням дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів (дев'яти підрозділів), висновків, списку використаних джерел і додатка, що забезпечує послідовність викладу матеріалу та цілісність дослідження.

Позитивної оцінки заслуговує те, що дисертація не обмежується лише констатацією загальних тенденцій розвитку правового регулювання у податковій сфері. Вона спрямована на вирішення конкретного наукового завдання, що полягає у комплексному дослідженні теоретичних і практичних засад адміністративно-правового захисту прав платників податків, зокрема поняття, ознак і класифікації адміністративно-правових засобів захисту, суб'єктного складу відповідних правовідносин, нормативно-правових засад, форм, способів і процедур адміністративного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, міжнародно-правових стандартів, правових гарантій захисту прав платників податків, проблем правозастосування, а також розробленні науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового механізму їх захисту в Україні.

Достовірність і наукова новизна положень, висновків та пропозицій, які виносяться на захист. Аналіз змісту дисертаційного дослідження дає підстави дійти висновку, що положення, які становлять наукову новизну, загалом є належним чином аргументованими, достовірними та обґрунтованими. У роботі сформульовано низку концептуальних висновків і рекомендацій, що мають як теоретичне, так і практичне значення. Дисертант порушує низку наукових і прикладних проблем, які не набули достатнього висвітлення, а їх вирішення дозволило досягти вагомих результатів. Запропоновані у дослідженні підходи спрямовані на захист платника податків при оскарженні дій

чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів і можуть бути використані у подальших наукових розробках та нормотворчій практиці.

Позитивної оцінки заслуговують запропоновані авторкою сукупність теоретичних положень, наукових висновків та практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків в Україні. У роботі запропоновано комплексний підхід до розкриття сутності адміністративно-правових засобів захисту прав платників податків, сформульовано їх авторське визначення, виокремлено характерні ознаки та розроблено класифікацію, що дозволяє визначити їх місце і функціональне призначення у системі адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин.

Заслугове на підтримку запропонована автором класифікація суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платників податків, яка ґрунтується на розмежуванні безпосередніх, опосередкованих та спеціалізованих суб'єктів. Такий підхід сприяє більш чіткому визначенню ролі кожного учасника податкових правовідносин та дозволяє комплексно дослідити особливості реалізації адміністративно-правових гарантій захисту прав платників податків.

Наукову новизну становить також обґрунтування адміністративного та судового оскарження як взаємопов'язаних елементів єдиного механізму адміністративно-правового захисту. Автором доведено значення адміністративного оскарження як ефективного інструменту забезпечення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків, а також запропоновано напрями підвищення його ефективності шляхом розвитку цифрових сервісів, забезпечення відкритості діяльності контролюючих органів, удосконалення процедур розгляду скарг і підвищення рівня довіри до досудових способів вирішення податкових спорів.

Заслугове на увагу розроблена дисертанткою комплексна модель податкового адміністрування. Запропонована модель спрямована на забезпечення стабільності податкових правовідносин, підвищення рівня правової визначеності, цифровізації податкових процедур, обмеження дискреційних повноважень контролюючих органів та зміцнення гарантій адміністративно-правового захисту прав платників податків, особливо в умовах воєнного стану.

До нових результатів належать положення, присвячені удосконаленню систематизації прав платників податків. Авторка запропонувала функціональний підхід до їх класифікації, виділивши інформаційно-комунікаційні, процедурно-учасницькі, захисні, фінансово-матеріальні, диспозитивні та гарантійно-приватні права, що дозволяє більш повно розкрити механізм їх реалізації та забезпечення в адміністративно-правових відносинах.

Окремої уваги заслуговують висновки дисертантки щодо використання зарубіжного досвіду захисту прав платників податків. На підставі аналізу правового регулювання у Німеччині, Франції, Італії, Іспанії та США авторка обґрунтувала доцільність розвитку превентивних механізмів захисту, альтернативних способів вирішення податкових спорів, зокрема медіації, а також гармонізації національного законодавства з європейськими та міжнародними стандартами.

Подальшого розвитку у дисертації набули положення щодо цифровізації податкового адміністрування, удосконалення адміністративно-правових гарантій захисту прав платників податків, забезпечення стабільності податкового законодавства, підвищення прозорості діяльності контролюючих органів та розвитку сучасних механізмів адміністративного захисту, що в сукупності має важливе значення як для розвитку науки адміністративного та фінансового права, так і для вдосконалення правозастосовної практики у сфері податкових правовідносин.

Теоретичне та практичне значення дисертації та одержаних результатів. Теоретичне значення дисертаційного дослідження полягає у подальшому розвитку доктрини фінансового, податкового, адміністративного права. Робота сприяє уточненню понятійного апарату у сфері захисту прав платників податків в Україні, форм, способів і механізмів захисту прав.

Практичне значення дисертаційного дослідження полягає у можливості їх використання у нормотворчій, правозастосовній, експертній та освітній діяльності.

Апробація результатів дослідження. Позитивної оцінки заслуговує рівень апробації результатів дисертаційного дослідження. Як убачається зі змісту дисертації, основні положення та висновки роботи обговорювалися на засіданні профільної кафедри, а результати дослідження були представлені у доповідях на науково-практичних конференціях. Результати дослідження також відображені у наукових публікаціях авторки, що свідчить про належний рівень апробації одержаних результатів і відповідає вимогам, встановленим до дисертації на здобуття ступеня доктора філософії.

Оцінка дотримання академічної доброчесності. За результатами ознайомлення з текстом дисертаційного дослідження підстав для сумнівів щодо самостійного характеру виконання роботи не вбачається. Як убачається зі змісту дисертації, дослідження виконано авторкою самостійно, а всі сформульовані положення, висновки та пропозиції є результатом власного наукового пошуку. Аналіз використаних у роботі джерел та характер їх цитування свідчить про дотримання вимог академічної доброчесності. У роботі використано належний науковий апарат посилань на джерела, що відповідає ustalеним вимогам до оформлення наукових досліджень. Підстави вважати, що у дисертаційному дослідженні наявні порушення академічної доброчесності, відсутні.

Оцінка змісту дисертації. Структурно дисертація складається з анотацій українською й англійською мовами, вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатки.

Дискусійні положення і зауваження щодо дисертації. Відзначаючи теоретичну і практичну цінність дослідження К. В. Грубської на тему «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів», позитивно оцінюючи його, водночас слід зауважити, що окремі положення та висновки роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. На сторінках 37, 41, 52 дисертації зазначено, що інституційними суб'єктами цього захисту є державні органи (податкові, правоохоронні, судові, прокуратура) та недержавні структури (громадські організації, представники юридичних осіб), які сприяють реалізації прав та законних інтересів.

Авторка фактично ототожнює суб'єктів адміністративно-правового захисту із суб'єктами захисту прав платників податків загалом. Зокрема, до інституційних суб'єктів адміністративно-правового захисту віднесено судові органи, прокуратуру, громадські організації та представників юридичних осіб. Водночас така позиція є дискусійною, оскільки суди здійснюють судовий, а не адміністративно-правовий захист, прокуратура після конституційної реформи не наділена загальнонаглядовими повноваженнями щодо захисту прав платників податків, а громадські організації та представники юридичних осіб не реалізують владних адміністративно-правових повноважень.

Крім того, у роботі зазначається, що такі суб'єкти приймають індивідуальні адміністративні рішення з метою відновлення прав платника податків, хоча фактично такими повноваженнями наділені насамперед контролюючі органи в межах адміністративного оскарження, а не всі перелічені суб'єкти. Це свідчить про певну неточність у визначенні системи суб'єктів адміністративно-правового захисту та потребує уточнення авторської концепції.

У зв'язку з цим дисертантці доцільно було б чіткіше визначити критерії віднесення відповідних суб'єктів до системи адміністративно-правового захисту та розмежувати суб'єктів адміністративного, судового і громадського захисту.

2. На сторінках 134–135 дискусійним видається твердження авторки про те, що судовий розгляд є «ключовою формою остаточного контролю» за дотриманням прав платників податків. По-перше, категорія «остаточний контроль» не належить до усталеного понятійного апарату адміністративно-правової науки. По-друге, судовий контроль реалізується через багаторівневу систему перегляду судових рішень (апеляційне та касаційне провадження), що виключає можливість характеризувати його як «остаточний» без додаткових застережень.

У зв'язку з цим, авторці доцільно було б уточнити зміст зазначеної категорії та узгодити її з сучасною доктриною адміністративного судочинства.

3. На сторінках 28, 134, 154, 169, 179 дисертації, певні сумніви викликає виділення диспозитивних прав як окремої функціональної групи. Податкові правовідносини характеризуються домінуванням імперативного методу правового регулювання, тому можливість вибору моделі поведінки платника є істотно обмеженою, оскільки право вибору в поведінці не змінює жорсткого імперативного припису. У роботі відсутнє належне теоретичне обґрунтування того, що диспозитивність має достатній рівень самостійності для виокремлення її в окрему групу прав платників податків.

4. На сторінках 66–67 дисертації авторкою представлено систему контролюючих органів. Зокрема, авторка визначає її як трирівневу та відносить державні податкові інспекції до самостійного рівня, хоча після інституційних реформ їх правовий статус істотно змінився, а контрольні функції були переважно зосереджені на рівні центрального органу та його територіальних підрозділів. Крім того, у роботі дещо спрощено визначено компетенцію територіальних органів, яку зведено переважно до сервісного обслуговування платників, тоді як вони здійснюють широкий спектр контрольних та адміністративних повноважень. Це потребує більш точного відображення сучасної організаційної моделі Державної податкової служби України та уточнення з урахуванням чинного законодавства.

Висвітлені зауваження багато в чому мають дискусійний характер і не знижують достовірність основних наукових положень, висновків і рекомендацій, висловлених в опонованій дисертації, і є свідченням як складності досліджуваної проблематики, так і творчого характеру роботи у вирішенні поставлених завдань. Теоретичні результати й наукові положення, які містяться в даній дисертації, характеризуються єдністю змісту і свідчать про особистий внесок здобувачки в юридичну науку.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення, мови, стилю та дотримання академічної доброчесності. Основні положення, рекомендації та висновки дисертації повною мірою було відображено у 5 публікаціях, з яких 3 статті опубліковано у наукових виданнях, що входять до затвердженого МОН України переліку фахових видань, а також в 2 тезах наукових доповідей, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають її наукові результати.

Дисертація К. В. Грубської на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів», є завершеною кваліфікаційною працею, в якій одержано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для теорії та практики фінансового права.

Аналіз тексту дисертації свідчить про дотримання авторкою вимог щодо академічної доброчесності: запропоновані висновки, рекомендації та пропозиції – розроблено авторкою особисто; у роботі наявні усі необхідні посилання на джерела інформації у разі використання ідей, тверджень і відомостей інших авторів; надано достовірну інформацію про результати наукової діяльності, використані методики дослідження та джерела інформації.

Слід зазначити, що дисертація К. В. Грубської є самостійним, завершеним, змістовним і логічно побудованим науковим дослідженням, а одержані положення, висновки і пропозиції є науково значимими та актуальними для правозастосування. Обсяг основного тексту дисертації відповідає встановленим нормативам до такого виду наукових робіт. Мова роботи відзначається точністю, логічністю та аргументованістю викладу матеріалу, що відповідає науковому стилю. Наукові положення у тексті дисертації, за формою викладу, доступними, у змістовному сенсі – є довершеними, цілісними та взаємопов'язаними.

Загальний висновок. Дисертація на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів» відповідає спеціальності 081 «Право» та 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 січня 2022 року № 44 (зі змінами), а також Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40 (зі змінами), а її авторка Грубська Ксенія Володимирівна на заслугує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент завідувач кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, доктор юридичних наук, професор Дмитро КОБИЛЬНИК