

*Голові разової спеціалізованої вченої ради
Національного університету біоресурсів
і природокористування України*

ВІДГУК

офіційного опонента

**доктора юридичних наук, професора КОБИЛЬНИКА Дмитра Анатолійовича
на дисертацію СЕРБІНОВОЇ Аліни Андріївни
на тему: «Адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого
моніторингу господарських операцій в системі податкового контролю»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Актуальність обраної теми обумовлена сучасними тенденціями цифровізації податкового адміністрування, впровадженням автоматизованих механізмів податкового контролю та необхідністю забезпечення належного балансу між публічними інтересами держави і правами платників податків.

Дисертантка обґрунтовано виходить із того, що автоматизований моніторинг господарських операцій є одним із ключових інструментів сучасної системи податкового контролю, застосування якого безпосередньо впливає на реалізацію прав платників податків, забезпечення ефективності податкового адміністрування, мінімізацію податкових ризиків та запобігання схемам ухилення від оподаткування. Водночас застосування автоматизованих механізмів контролю безпосередньо впливає на реалізацію прав та законних інтересів платників податків, оскільки саме результати такого моніторингу нерідко стають підставою для обмеження реєстрації податкових накладних, проведення контрольних заходів або прийняття інших індивідуальних актів податкових органів.

Попри активну цифровізацію публічного адміністрування та постійне вдосконалення інформаційно-аналітичних систем Державної податкової служби України, сьогодні відсутня єдність наукових підходів щодо визначення правової природи автоматизованого моніторингу господарських операцій, його місця у системі податкового контролю, меж дискреційних повноважень контролюючих органів, а також гарантій забезпечення прав платників податків під час застосування автоматизованих процедур. Наявні наукові дослідження здебільшого присвячені окремим аспектам функціонування системи моніторингу, тоді як комплексний аналіз адміністративно-правових засад її функціонування, особливостей нормативно-правового забезпечення, механізмів реалізації та перспектив подальшого розвитку залишається недостатньо дослідженим.

Особливої актуальності зазначена проблематика набуває в умовах цифрової трансформації державного управління, інтеграції України до європейського правового простору, запровадження ризик-орієнтованих підходів у податковому контролі, широкого використання сучасних цифрових технологій, автоматизованої обробки даних та електронної інформаційної взаємодії між державними органами. За таких умов виникає необхідність формування сучасної моделі правового регулювання автоматизованого моніторингу, яка забезпечуватиме баланс між публічним інтересом щодо належного адміністрування податків та приватним інтересом платників податків щодо дотримання принципів правової визначеності, пропорційності, обґрунтованості адміністративних рішень і ефективного судового захисту.

Саме тому обрана дисертанткою тема є своєчасною, відповідає сучасним потребам розвитку адміністративно-правової науки та практики податкового адміністрування, а результати проведеного дослідження мають як наукове, так і практичне значення.

Наведене свідчить про своєчасність, наукову новизну та практичну значущість обраної теми дослідження для розвитку науки адміністративного і фінансового права, удосконалення податкового законодавства та практики здійснення податкового контролю в Україні.

Зв'язок дисертаційного дослідження з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження А. А. Сербінової виконано у руслі актуальних напрямів сучасної юридичної науки, що стосуються розвитку адміністративно-правового та фінансово-правового забезпечення податкового адміністрування в умовах цифрової трансформації держави.

Тематика дисертації узгоджується із сучасними напрямами наукових досліджень у сфері адміністративного, фінансового, податкового та інформаційного права, а також відповідає планам науково-дослідної роботи юридичного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України. Такий зв'язок свідчить про належне наукове підґрунтя виконаного дослідження та його відповідність пріоритетним напрямам розвитку юридичної науки.

Зміст дисертації повністю відповідає заявленій темі, поставленій меті та визначеним завданням дослідження, які охоплюють як теоретичні, так і прикладні аспекти функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю. Дисертаційне дослідження не обмежується лише висвітленням окремих аспектів правового регулювання податкового контролю та функціонування автоматизованих механізмів його здійснення. Робота спрямована на вирішення комплексного наукового завдання, що полягає у: з'ясуванні сутності та змісту податкового контролю як інституту публічного адміністрування, а також дослідженні етапів становлення та розвитку системи податкового контролю в Україні; визначенні форм і методів здійснення податкового контролю; розкритті

поняття та правової природи автоматизованого моніторингу господарських операцій у податковому законодавстві України; дослідженні системи суб'єктів, уповноважених на реалізацію автоматизованого моніторингу господарських операцій у механізмі податкового контролю; аналізі нормативно-правового регулювання процедур автоматизованого моніторингу господарських операцій та визначенні фінансово-правових гарантій забезпечення прав платників податків під час його здійснення; дослідженні нормативного регулювання й особливостей використання технологій штучного інтелекту в автоматизованому податковому моніторингу; виявленні проблемних аспектів взаємодії інформаційних систем податкових органів з іншими державними реєстрами та розробленні напрямів їх оптимізації; здійсненні порівняльно-правового аналізу зарубіжного досвіду застосування автоматизованого моніторингу господарських операцій із визначенням можливостей його імплементації до системи податкового контролю України; дослідженні актуальних проблем функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю та формулюванні науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання й практики його застосування

Отже, дисертаційне дослідження характеризується належним зв'язком із науковими програмами та планами кафедри, відповідає сучасним тенденціям розвитку юридичної науки, а також свідчить про чітке визначення предмета, об'єкта, мети і завдань дослідження, що забезпечує його цілісність і наукову обґрунтованість.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційному дослідженні. Ознайомлення з текстом дисертаційного дослідження ґрунтується на широкій джерельній базі, що охоплює міжнародно-правові акти, національне законодавство, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, а також інші інформаційно-аналітичні матеріали. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів пізнання, що забезпечують комплексний, системний і міждисциплінарний підхід до вивчення адміністративно-правових аспектів функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю.

Безперечною перевагою дисертаційного дослідження є його комплексний характер та орієнтація на вирішення актуальних проблем адміністративно-правового забезпечення автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю. Робота не обмежується аналізом нормативно-правового регулювання, а містить системні теоретичні узагальнення та практичні пропозиції щодо вдосконалення функціонування зазначеного інституту.

На особливу увагу заслуговують висновки авторки щодо розуміння податкового контролю як комплексного інституту публічного адміністрування, ефективність якого

забезпечується поєднанням нормативно-правових, організаційних та цифрових механізмів. Авторкою обґрунтовано, що автоматизований моніторинг господарських операцій є не лише інструментом виявлення податкових ризиків, а й важливим елементом сучасного ризик-орієнтованого податкового адміністрування, який має функціонувати із дотриманням принципів законності, пропорційності, прозорості та належного захисту прав платників податків.

Слід відзначити що актуальними є запропоновані авторкою напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання, зокрема щодо використання сучасних цифрових технологій, розвитку інтегрованих інформаційних систем, посилення міжвідомчої взаємодії та впровадження єдиної цифрової платформи податкового адміністрування. Такі висновки характеризуються науковою обґрунтованістю, логічною послідовністю та мають практичне значення для подальшої цифрової модернізації системи податкового контролю в Україні.

У цілому проведене дослідження свідчить про належний рівень наукової підготовки авторки, здатність до самостійного наукового аналізу складної міжгалузевої проблематики та вміння формувати обґрунтовані теоретичні висновки і практичні рекомендації.

Наукова новизна дисертаційного дослідження. Аналіз змісту дисертаційного дослідження А. А. Сербінової дає підстави стверджувати, що авторкою отримано низку результатів, які містять елементи наукової новизни та мають теоретичне і практичне значення для розвитку адміністративного та фінансового права.

У дисертаційному дослідженні комплексно розкрито адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю. Авторкою системно досліджено теоретичні, нормативно-правові та практичні аспекти функціонування зазначеного інституту, запропоновано напрями вдосконалення його правового регулювання, що дозволило сформувати цілісне бачення досліджуваної проблематики.

Наукова новизна роботи найбільш повно проявляється у вагомих результатах взаємопов'язаних положеннях:

- сформульовано авторське бачення податкового контролю як комплексного інституту публічного адміністрування, визначено його сутність, етапи розвитку, форми та методи здійснення;
- досліджено правову природу автоматизованого моніторингу господарських операцій, визначено його місце у системі податкового контролю, особливості нормативно-правового регулювання та суб'єктний склад;
- заслуговують на підтримку запропоновані авторкою пропозиції щодо вдосконалення адміністративно-правового забезпечення автоматизованого моніторингу, зокрема шляхом

посилення міжвідомчої взаємодії, розвитку інтегрованих інформаційних систем та впровадження ризик-орієнтованих механізмів контролю;

– отримали подальшого розвитку наукові підходи до нормативного регулювання використання сучасних цифрових технологій (зокрема штучного інтелекту) в податковому контролі та визначення гарантій захисту прав платників податків;

– аргументовано доцільність імплементації зарубіжного досвіду цифровізації податкового адміністрування й запропоновано концептуальні напрями створення єдиної цифрової платформи податкового контролю.

Водночас слід зазначити, що окремі положення, заявлені як елементи наукової новизни, потребують більш чіткого відмежування від уже існуючих наукових підходів. Водночас наукова цінність дисертації полягає насамперед у комплексному поєднанні теоретичних, нормативних і практичних аспектів дослідження, що забезпечило формування цілісної концепції адміністративно-правового забезпечення автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю.

Теоретичне та практичне значення дисертації й одержаних результатів. Теоретичне значення дисертаційного дослідження полягає у подальшому розвитку доктрини фінансового, податкового, адміністративного права та інформаційного права. Робота сприяє уточненню понятійного апарату у сфері автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю, визначення його правової природи та суб'єктного складу.

Практичне значення дисертаційного дослідження полягає у можливості використання її результатів у правотворчій, правозастосовній, експертній та освітній діяльності.

Оцінка структури дисертаційного дослідження та логіки викладу. Структура дисертаційного дослідження є логічною та відповідає меті, завданням, об'єкту й предмету дослідження. Послідовність викладу матеріалу забезпечує системність дослідження та дозволяє комплексно розкрити обрану проблематику.

Повнота апробації та публікацій. Позитивної оцінки заслуговує рівень апробації результатів дисертаційного дослідження. Згідно з матеріалами дисертаційного дослідження, основні положення та висновки роботи обговорювалися на засіданні профільної кафедри, а результати дослідження були представлені у доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях. Результати дослідження також відображені у наукових публікаціях авторки, отримали належну наукову апробацію, що відповідає встановленим вимогам до представлення результатів дисертацій 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. У дисертації зазначено, що дослідження виконано авторкою

самостійно, а всі сформульовані положення, висновки та пропозиції є результатом її власного наукового пошуку. Також наведено інформацію щодо авторського внеску у публікації у співавторстві. 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 усталеним вимогам до оформлення наукових досліджень. Підстав вважати, що в дисертаційному дослідженні наявні порушення академічної доброчесності, не встановлено.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційного дослідження. Попри загалом позитивну оцінку дисертації А. А. Сербінової на тему: «Адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій в системі податкового контролю», водночас слід зауважити, що окремі положення роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. У дисертаційному дослідженні проаналізовано адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю. Водночас поза належною науковою увагою залишилося Рішення Конституційного Суду України від 12 червня 2012 року № 13-рп/2012, у якому сформульовано важливі правові позиції щодо конституційних засад здійснення податкового контролю та меж реалізації контрольних повноважень держави. З огляду на предмет дисертації доцільним було б надати оцінку впливу зазначеного рішення на формування сучасної моделі податкового контролю, зокрема визначення конституційних меж застосування автоматизованого моніторингу господарських операцій як одного із його інструментів. Хотілося б почути позицію дисертантки щодо значення наведеного рішення для розвитку правового регулювання цифрових форм податкового контролю та забезпечення балансу між публічними інтересами держави і правами платників податків.

2. Дискусійним видається висновок авторки про те, що чинна система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних та розрахунків коригування критеріям ризиковості, заснована на ризик-орієнтованому підході, у поєднанні з передбаченими Податковим кодексом України процесуальними гарантіями забезпечує належний баланс між ефективністю податкового контролю та захистом прав платників податків (с. 114–115). У цьому контексті виникає запитання: яким чином, на думку авторки, може бути вирішена проблема недостатньої прозорості критеріїв ризиковості та алгоритмів автоматизованого прийняття рішень, яка є однією з основних причин виникнення численних податкових спорів щодо зупинення реєстрації податкових накладних і віднесення платників до категорії ризикових? Чи є чинні процесуальні гарантії, зокрема право на отримання мотивованого рішення, подання пояснень і документів та можливість адміністративного і судового оскарження, достатніми для ефективного захисту прав платників податків,

чи, навпаки, існує необхідність удосконалення законодавчого регулювання шляхом підвищення прозорості критеріїв ризиковості, нормативного визначення вимог до алгоритмів автоматизованого моніторингу та запровадження додаткових гарантій відкритості й підконтрольності їх застосування?

3. З аналізу дисертаційного дослідження вбачається відсутність системного аналізу сучасної практики Верховного Суду щодо зупинення реєстрації податкових накладних та застосування критеріїв ризиковості, з метою повнішої оцінки ефективності чинної моделі автоматизованого моніторингу господарських операцій у системі податкового контролю з урахуванням її правових засад функціонування. Отже, авторці слід було зробити певний акцент на дослідження сучасної практики Верховного Суду. Від цього робота тільки б виграла в якісному аспекті.

4. Дискусійним видається положення авторки щодо перспектив широкого впровадження систем штучного інтелекту в автоматизований податковий моніторинг (с. 128–133), оскільки в роботі недостатньо розкрито питання правових механізмів забезпечення прозорості алгоритмів, визначення юридичної відповідальності за їх помилки та гарантій ефективного захисту прав платників податків. Хотілося б почути позицію дисертантки: якими саме нормативно-правовими механізмами має бути забезпечений баланс між ефективністю використання штучного інтелекту в податковому контролі та дотриманням конституційних гарантій захисту прав платників податків?

Зазначені зауваження, які певною мірою носять характер побажань та порад для подальших наукових пошуків, не впливають на загальну позитивну оцінку якості виконаної авторкою роботи. Теоретичні результати й наукові положення, які містяться в даній дисертації, характеризуються єдністю змісту і свідчать про особистий вклад здобувачки в юридичну науку.

Загальний висновок щодо дисертаційного дослідження. Дисертація А. А. Сербінової на тему: «Адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій в системі податкового контролю», подана на здобуття ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», є самостійним, завершеним, цілісним і актуальним науковим дослідженням, у якому вирішено важливе наукове завдання, що має значення для розвитку та удосконалення вітчизняної юридичної науки.

Дисертація характеризується належним рівнем наукової обґрунтованості, містить нові положення, має теоретичне та практичне значення, спирається на достатню джерельну базу та демонструє послідовну авторську позицію. Основні результати дослідження отримали належну апробацію та відображені у наукових публікаціях здобувачки.

Усе вищезазначене, взяте у сукупності, дає достатні підстави вважати, що дисертаційне дослідження на тему: «Адміністративно-правові засади функціонування автоматизованого моніторингу господарських операцій в системі податкового контролю» відповідає 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 Сербінова Аліна Андріївна заслуговує 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