

РЕЦЕНЗІЯ

в. о. завідувача кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктора юридичних наук, професора ЛАДИЧЕНКА Віктора Валерійовича на дисертаційне дослідження ГРУБСЬКОЇ Ксенії Володимирівни на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів», подане на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» галузі знань 08 «Право»

Актуальність обраної теми. Обрана тема дисертаційного дослідження є важливою для вітчизняної юридичної науки. У сучасному публічному адмініструванні оскарження рішень контролюючих органів є ключовим для захисту прав платників податків і забезпечення правової визначеності. Особливої актуальності це набуває у сфері податкових правовідносин, де рішення органів влади можуть істотно впливати на суб'єктів економічної діяльності. Незважаючи на наявність адміністративного порядку оскарження, практика свідчить про недостатню вирішеність питань, зокрема, залишається формальний підхід до розгляду справ, обмеженість об'єктивності рішень та низький рівень довіри з боку платників податків. Судовий порядок також має низку недоліків, таких як тривалість в часі, фінансові витрати та потребу в юридичному супроводі. Відтак, актуальним є підвищення ефективності адміністративного захисту через удосконалення нормативної бази та впровадження автоматизованих систем моніторингу, що дозволяє зменшити кількість спорів і забезпечити баланс між контролем та правами платників податків.

Реалізація фіскальної функції держави через діяльність контролюючих органів об'єктивно пов'язана з прийняттям індивідуальних адміністративних актів, вчиненням управлінських дій або допущенням бездіяльності, які безпосередньо впливають на обсяг прав та обов'язків платників податків. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває питання забезпечення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платника податків, що неможливо без ефективних адміністративно-правових інструментів оскарження таких рішень, дій чи бездіяльності.

Чинна система адміністративно-правового захисту платника податків в Україні зазнала суттєвих трансформацій у контексті реформування податкового законодавства, адміністративного судочинства та впровадження європейських стандартів належного врядування, що загалом свідчить про поступове наближення національної правової системи до принципів верховенства права, правової визначеності та ефективного захисту прав людини. Водночас, попри наявність позитивних зрушень, у практичній площині продовжують існувати системні проблеми, зумовлені фрагментарністю нормативного регулювання, колізійністю окремих правових норм, складністю та багаторівневістю процедур адміністративного оскарження, а також неоднозначністю правозастосовної діяльності контролюючих органів. Такий стан речей об'єктивно ускладнює реалізацію платниками податків свого права на ефективний захист, знижує рівень довіри до податкових органів та негативно впливає на загальний інвестиційний клімат держави.

Водночас важливим є аналіз світового досвіду адміністративно-правового захисту прав платника податків. Дослідження зарубіжних моделей допомагає виявити як переваги, так і недоліки таких реформ, що дозволить імплементувати найефективніші підходи в українську практику та запобігти можливим помилкам. Крім того, трансформація вітчизняного правового поля має відбуватися в чіткій відповідності до міжнародних стандартів прозорості, підзвітності та результативності державного управління.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Дисертація Ксенії Грубської характеризується системним підходом до предмету дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, які об'єднують дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Структура повністю відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути всі проблеми, визначені авторкою. Обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації, підтверджується критичним аналізом наявних літературних джерел, вітчизняного та міжнародного законодавства, статистичних матеріалів та матеріалів судової практики.

Доведеність наведених дисертанткою висновків базується на грамотному використанні сукупності методів і прийомів наукового пізнання. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів наукового пізнання, які забезпечують комплексний, системний та міждисциплінарний підхід до дослідження адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів. Методологія дослідження ґрунтується на положеннях теорії держави і права, науки адміністративного права, фінансового та податкового права, а також на доктринальних підходах адміністративно-процесуальної науки, що дало змогу розкрити мету дослідження – від теоретико-правових засад до практичних механізмів реалізації адміністративно-правового захисту. У дисертації використано комплекс загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, застосування яких забезпечило всебічність, об'єктивність і системність аналізу суспільних відносин, що виникають у процесі захисту прав платника податків у публічно-правових відносинах з контролюючими органами. Логіко-семантичний метод застосовано для уточнення змісту та співвідношення базових правових категорій і понять, зокрема «адміністративно-правові засоби захисту», «платник податків», «суб'єкт владних повноважень», «рішення, дії та бездіяльність контролюючих органів», «адміністративне оскарження» (підрозділи 1.1, 1.3, 3.1). Історико-правовий метод використано для дослідження еволюції підходів до правового регулювання захисту прав платників податків у податкових правовідносинах, а також для виявлення закономірностей становлення та розвитку адміністративних процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1). Порівняльно-правовий метод застосовано з метою зіставлення національного законодавства України та зарубіжного досвіду адміністративно-правового захисту прав платників податків, а також для визначення спільних і відмінних рис у підходах до регламентації процедур адміністративного та судового оскарження у податковій сфері (підрозділи 2.3, 3.2). Метод аналізу і синтезу використано для виокремлення структурних елементів адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків, узагальнення наукових позицій та формування авторського підходу до визначення змісту і функціонального призначення адміністративно-правових засобів захисту у податкових правовідносинах (підрозділи 1.1, 2.3, 3.3). Системно-структурний метод дав змогу розглядати адміністративно-правовий захист платника податків як складну багаторівневу систему, що поєднує нормативно-правові, інституційні, процедурні та процесуальні елементи, взаємопов'язані у межах публічного адміністрування у сфері оподаткування (підрозділи 1.3, 3.1, 3.3). Формально-юридичний метод застосовано при аналізі норм Конституції України, Податкового кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують порядок оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів (підрозділи 2.2, 2.3, 3.1, 3.2). Метод правового моделювання використано для розроблення пропозицій щодо вдосконалення

адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків, зокрема шляхом оптимізації адміністративних процедур оскарження та посилення процесуальних гарантій платника податків (підрозділ 3.1). Логіко-юридичний метод застосовано при формулюванні висновків, узагальнень і пропозицій дисертаційного дослідження, а також при обґрунтуванні напрямів удосконалення адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків у діяльності контролюючих органів (підрозділи 3.4, 4.2, 4.3).

Мета дисертаційного дослідження полягає у формуванні цілісного наукового уявлення про адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а також розроблення науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у процесі реалізації суб'єктами владних повноважень владно-управлінських функцій у сфері податкового адміністрування, пов'язані із забезпеченням та захистом прав і законних інтересів платників податків.

Предмет дослідження складають адміністративно-правові засоби, механізми та процедури захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а також особливості їх нормативного регулювання та правозастосування в Україні.

Структура дисертації дозволила авторці повною мірою охопити предмет дисертаційного дослідження. Справляє позитивне враження джерельна база роботи, що свідчить про системне і повне опрацювання проблеми і високий рівень наукової підготовки авторки, її наукову зрілість.

У **вступі** здійснюється обґрунтування вибору теми дослідження, зазначено зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження; розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, надано відомості щодо їх упровадження та апробації, а також щодо кількості публікацій, у яких відображено основні положення дисертаційного дослідження.

У **першому розділі** дисертації розглянуто теоретико-методологічні засади адміністративно-правового захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів; досліджено поняття, ознаки та класифікацію адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків; визначено суб'єктів правовідносин у сфері захисту прав платника податків; встановлено порядок оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів як форма реалізації адміністративно-правового захисту.

Другий розділ дисертації присвячено організаційно-правовим основам адміністративно-правового захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів; авторкою розкрито нормативно-правові засади та форми адміністративно-правового захисту прав платника податків, визначено способи та адміністративні (досудові) процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, проаналізовано зарубіжний досвід адміністративно-правового захисту прав платника податків.

У **третьому розділі** дисертації розглянуто проблемні аспекти та напрями удосконалення адміністративно-правового захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, та запропоновано напрями вдосконалення національного законодавства.

Завершується дисертація розгорнутими **висновками**, у яких здійснено комплексний аналіз наукових праць та чинного законодавства, що визначають адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, виявлено основні недоліки законодавчого регулювання та сформульовано власні пропозиції і рекомендації, спрямовані на оптимізацію досліджуваної сфери суспільних відносин. Висновки дисертації є цілісними, логічними та обґрунтованими, відповідають меті та завданням дослідження й містять важливі теоретичні та практичні положення щодо вдосконалення адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів.

Значення одержаних результатів для науки й практики та рекомендації щодо їх можливого використання полягає в тому, що вони мають як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані: у практичній діяльності органів публічної влади, насамперед контролюючих органів у сфері оподаткування, з метою підвищення ефективності реалізації адміністративних процедур оскарження, удосконалення внутрішніх механізмів розгляду скарг платників податків, посилення процесуальних гарантій захисту їх прав і законних інтересів, а також забезпечення прозорості, правової визначеності та передбачуваності управлінських рішень у податковій сфері; у правозастосовній діяльності правників – при тлумаченні та застосуванні норм адміністративного і податкового законодавства, що регулюють порядок захисту прав платників податків у відносинах із суб'єктами владних повноважень, а також під час підготовки та обґрунтування правових позицій у межах адміністративного та судового оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів; в освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін з адміністративного, фінансового та податкового права, підготовки навчально-методичних матеріалів, спеціальних курсів і навчальних програм, присвячених проблемам адміністративно-правового захисту прав приватних осіб у публічно-правових відносинах; у науково-дослідній діяльності – як теоретичну та методологічну основу для подальших досліджень проблем адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків, удосконалення адміністративних процедур оскарження та розвитку інституту адміністративної юстиції в Україні.

Отже, дисертація може виступати теоретичною основою для проведення науково-прикладних досліджень у сфері вдосконалення адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а висновки та рекомендації, що сформовані авторкою, можуть бути враховані під час удосконалення чинного національного законодавства.

Повнота викладення наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Основні положення та результати дисертаційного дослідження викладено у 3 статтях у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, 2 тези наукових доповідей. Зазначені публікації повною мірою висвітлюють основні наукові положення дисертаційного дослідження.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Дисертація є самостійно написаною кваліфікаційною науковою працею із науково-обґрунтованими висновками та рекомендаціями, які подано авторкою для публічного захисту. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела. У роботі відсутнє привласнення чужих ідей, результатів або слів без оформлення належного цитування. Таким чином, у дисертаційному дослідженні Ксенії Грубської на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій

чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів» відсутні порушення академічної доброчесності.

Питання для дискусійного обговорення та недоліки дисертації щодо її змісту та оформлення:

1. Дискусійним видається запропонований авторкою підхід до класифікації прав платників податків із використанням категорій «інформаційно-комунікаційні права», «процедурно-учасницькі права», «гарантійно-приватні права», «диспозитивні права» тощо. Незважаючи на наведення змістовної характеристики кожної із запропонованих груп, у роботі недостатньо обґрунтовано доцільність використання саме такої термінології, її співвідношення з усталеними доктринальними підходами та переваги перед існуючими науковими класифікаціями.

2. Окремі положення, віднесені авторкою до наукової новизни, потребують більш переконливого обґрунтування їх дійсно нового характеру. Зокрема, запропонована класифікація прав платників податків та окремі авторські дефініції не супроводжуються достатнім порівняльним аналізом із існуючими науковими підходами, що ускладнює оцінку їх як результатів, отриманих уперше або таких, що набули подальшого розвитку.

3. Практична спрямованість дослідження була б більш переконливою за умови належної конкретизації запропонованих змін до чинного законодавства. Попри декларування необхідності вдосконалення нормативно-правового регулювання, дисертація не містить достатньо чітко сформульованих законодавчих пропозицій із визначенням конкретних положень Податкового кодексу України чи інших нормативно-правових актів, які потребують внесення змін.

Водночас викладені зауваження переважно мають дискусійний характер і суттєво не впливають на позитивну оцінку дисертації. Вони викликані інтересом до цього дослідження, новизною та актуальністю окреслених у дисертації питань і свідчать про творчий характер роботи та спроби вирішення теоретично складних і практично важливих проблем вдосконалення адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, що мають суттєве значення для юридичної науки.

Загальний висновок. Загальний аналіз роботи Ксенії Грубської свідчить про самостійність і цілісність проведеного дослідження, його актуальність і науковий рівень, теоретичне й практичне значення. Наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані в роботі, достатньо повно викладені в опублікованих здобувачкою наукових публікаціях. У дисертаційному дослідженні відсутні порушення академічної доброчесності.

Дисертація на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів» відповідає вимогам наказу Міністерства освіти і науки України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» і 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 № 44 від 12 січня 2022 року, а її авторка Грубська Ксенія Володимирівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» галузі знань 08 «Право».

Рецензент в. о. завідувача кафедри міжнародного права та порівняльного правознавства Національного університету біоресурсів і природокористування України, доктор юридичних наук, професор Віктор ЛАДИЧЕНКО