

**ВІДГУК
ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА**

докторки юридичних наук, професорки **ДМИТРЕНКО Емілії Станіславівни**
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
зі спеціальності 081 «Право» галузі знань 08 «Право»

Актуальність теми дослідження. Питання адміністративно-правових засобів захисту прав юридичних та фізичних осіб завжди були і будуть своєчасними та актуальними для будь-якої держави. Досконале правове регулювання механізму такого захисту є одним із чинників, що впливає безпосередньо на функціонування держави, а, отже, – і на виконання загальнодержавних завдань і функцій.

Важливим та необхідним елементом функціонування держави, особливо за сучасних умов військової агресії РФ проти України, є система оподаткування, адже завдяки ефективному та досконалому механізму адміністрування податків держава забезпечує фінансування видатків на сферу оборони й безпеки. Особливістю податкових правовідносин як публічно-правових є те, що обов'язковим їх суб'єктом є держава, яка реалізує фіскальну функцію через діяльність контролюючих органів. Саме тому особливої актуальності набуває загалом проблема належного забезпечення та захисту прав і законних інтересів приватних осіб у відносинах із суб'єктами владних повноважень і окремо – забезпечення та захисту прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин.

Вирішення зазначеної проблеми ускладнюється тим, що результатом реалізації фіскальної функції держави є її втручання (певним чином) у майнову сферу платників податків. З іншої сторони – це об'єктивно пов'язано із 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 актуалізується 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. Саме тому наукові дослідження, предметом яких є не просто сфера оподаткування, а ефективні та дієві адміністративно-правові інструменти захисту прав та законних інтересів платників податків, є важливою складовою забезпечення сталого розвитку України.

Підтвердженням актуальності теми дослідження слугує й те, що чинна система адміністративно-правового захисту платників податків в Україні хоча й зазнала суттєвих трансформацій у контексті реформування податкового законодавства, адміністративного

судочинства та впровадження європейських стандартів належного врядування, однак не позбавлена деяких недоліків, що ускладнюють реалізацію платниками податків свого права на ефективний захист, а, отже, – потребують вирішення. Серед них фрагментарність нормативного регулювання, колізійність окремих правових норм, складність і багаторівневість процедур адміністративного оскарження, а також неоднозначність правозастосовної діяльності контролюючих органів.

Актуальність дослідження посилюється недостатньою ефективністю досудових (адміністративних) процедур оскарження, які не повною мірою виконують превентивну та відновлювальну функції у механізмі захисту прав платника податків. Натомість у роботі не лише науково осмислено проблеми адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків, а й запропоновано напрями їх вирішення шляхом: оптимізації процедур адміністративного (досудового) оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів; вдосконалення нормативно-правового регулювання адміністративного оскарження, зокрема шляхом запровадження чітких стандартів діяльності контролюючих органів при розгляді скарг платників податків; впровадження сучасних цифрових інструментів та автоматизованих систем обробки скарг; приведення адміністративно-правових механізмів захисту платників податків у відповідність до вимог справедливого адміністративного провадження. А тому надзвичайно важливо, що саме ці питання стали предметом дисертації та інших наукових праць К. В. Грубської.

На користь актуальності дослідження К. В. Грубської слугує й те, що у наявній значній кількості наукових праць представників науки фінансового та адміністративного права з питань податкових та адміністративно-правових спорів проблема адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності контролюючих органів досі не отримала системного та комплексного висвітлення. Натомість за сучасних умов правова наука покликана виробити обґрунтовані доктринальні положення щодо функціонування та подальшого розвитку аналізованого інституту.

Саме у цьому контексті слід оцінювати актуальність дисертації та інших наукових праць К. В. Грубської, у яких не лише комплексно та системно розкрито питання адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а й окреслено подальші шляхи їх удосконалення.

Новизна представлених результатів проведених здобувачкою досліджень. Ступінь наукової новизни основних результатів дисертації та наукових публікацій К. В. Грубської полягає у тому, що у них системно проаналізовано адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, визначено їх місце й функціональне призначення

у системі публічного адміністрування та взаємозв'язок нормативно-правових, інституційних і процедурних елементів механізму адміністративно-правового захисту платника податків. Дисертація є однією з перших наукових праць, у якій на підставі аналізу норм чинного законодавства, вітчизняної та зарубіжної практики, узагальнення теоретичних і практичних проблем встановлено сутність і розкрито особливості адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів та надано відповідні пропозиції й рекомендації щодо вдосконалення законодавства України та правозастосовної практики у цій сфері (с. 27).

Елементи новизни містять положення дисертації, якими:

– вперше здійснено класифікацію: прав платників податків за функціональним критерієм, відповідно до їх призначення у механізмі захисту прав у адміністративних правовідносинах, а саме: інформаційно-комунікаційні права; процедурно-учасницькі права; захисні (юрисдикційні) права; фінансово-матеріальні права; суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків на три групи: 1) безпосередні суб'єкти (платники податків); 2) опосередковані суб'єкти (юристи, адвокати, нотаріуси та уповноважені особи компаній, консультанти, аудитори та експерти); 3) суб'єкти захисту прав платників податків (адміністративні органи оскарження (комісії та апеляційні органи при податкових установах), суди, а також омбудсмени та контролюючі інституції) (с. 27–29);

– удосконалено наукові підходи: до визначення поняття «захист прав платників податків»; до класифікації адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків шляхом розроблення їх комплексної систематизації з урахуванням публічно-правової природи податкових відносин та особливостей адміністративно-правового статусу платника податків; до розуміння та практичного застосування механізмів оскарження рішень, дій і бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів у системі публічно-правових відносин (с. 29–30).

Оскільки дисертацію присвячено проблемі, яка досі не стала предметом чисельних наукових досліджень, то логічним і виправданим із урахуванням обраних концептуальних позицій є подальший розвиток наукових положень щодо:

– визначення поняття «адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків»;

– вдосконалення національної системи захисту прав платників податків в Україні з урахуванням міжнародного досвіду (зокрема, запропоновано розширити використання цифрових превентивних механізмів взаємодії платників податків із контролюючими органами шляхом удосконалення та інтеграції наявних інформаційно-консультаційних чат-

ботів у єдину систему податкової комунікації інтегрувати медіацію як альтернативний спосіб врегулювання податкових спорів);

– обґрунтування необхідності формування в Україні гарантійно-правової моделі податкового адміністрування в умовах воєнного стану, яка передбачає комплексне поєднання процедурної визначеності діяльності контролюючих органів, цифрової трансформації податкового контролю, стабільності податкового законодавства, адаптивності податкової системи до економічних змін та ефективного адміністративно-правового захисту платників податків як ключової гарантії балансу публічних і приватних інтересів (с. 30–31).

Зміст цих та інших положень дисертації, а також наукових праць за її темою свідчить про вдалу спробу здобувачки уникнути однобічності та забезпечити однозначне сприйняття їх теоретичних і практичних результатів.

Безумовною новизною представлених результатів проведених здобувачкою досліджень є критичний та системний аналіз законодавчої бази у підрозділі 2.1 розділу 2, яка забезпечує функціонування адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, та окреслення напрямів їх подальшого розвитку. Зазначене має принципове значення та є новим для науки фінансового та адміністративного права.

Саме через призму виявлених закономірностей, взаємозв'язку між недоліками правового регулювання та практичними проблемами здобувачка формулює пропозиції щодо необхідності розроблення адміністративно-правових основ захисту платника податків. Тому цілком прийнятними є визначені у дисертації першочергові завдання подальшого вдосконалення законодавчого регулювання у аналізованій сфері.

Елементи новизни містять також і наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати, та які засвідчують апробацію матеріалів дисертації. Запропонована у них та у дисертації низка конкретних заходів із удосконалення законодавства є підтвердженням їх науково-прикладного характеру та новизни результатів досліджень.

Наукова обґрунтованість теоретичних результатів проведених здобувачкою досліджень та відповідність темі дисертації. Ступінь обґрунтованості теоретичних результатів проведених здобувачкою досліджень забезпечений їх належним змістом та структурою. Повнота викладу наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх обґрунтованість підтверджується опублікованими трьома статтями у наукових виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, двома тезами наукових доповідей.

Детальний аналіз змісту дисертації підтвердив, що авторкою правильно визначено об'єкт і предмет дослідження та сформульовано мету роботи. Необхідні складові роботи

у логічній послідовності розкриваються через постановку відповідних завдань, які, в свою чергу, обумовили належну структуру дисертації (с. 23–25).

Достатньо обґрунтованими, логічними і послідовними є основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені в дисертації та наукових працях, і які відповідають темі дисертації. Так, можна погодитися із авторкою щодо сутності механізму захисту прав платників податків (с. 36). Цілком логічним та обґрунтованим є висновок про те, що поняття «платник податків» і «суб'єкт податкових правовідносин» взаємопов'язані, але не тотожні, і що варто розмежовувати поняття «суб'єкт податкового права» та «учасник податкових правовідносин» (с. 86). Заслугує позитивного сприйняття авторський підхід у науковій статті К. В. Грубської «Форми захисту прав і законних інтересів платників податків як учасників податкових правовідносин» до визначення форм такого захисту.

Серед інших обґрунтованих результатів проведених досліджень, на яких зосереджується здобувачка і які свідчать про відповідність темі дисертації, насамперед слід назвати аналіз у дисертації та у науковій статті «Загальнотеоретичні особливості оскарження дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень» механізму оскарження дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень. При цьому у дисертації акцентується увага на розкритті особливостей такого механізму (с. 74–85).

Також можна підтримати сформульовану сукупність сутнісних ознак адміністративно-правових засобів захисту, які дозволяють ідентифікувати їх як самостійну правову категорію (с. 172–173); висновок, що оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів є одним із ключових інструментів адміністративно-правового захисту платників податків, що забезпечує правовий баланс між публічними інтересами держави та законними правами та обов'язками фізичних і юридичних осіб (с. 174). Достатньо обґрунтованими вважаємо визначені шляхи оптимізації адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів.

Наукова обґрунтованість теоретичних результатів проведених здобувачкою досліджень та відповідність темі дисертації засвідчена опрацюванням авторкою широкого масиву нормативно-правових актів та наукових джерел з різних аспектів проблематики, на основі яких здійснено аналіз адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів й акцентовано увагу на теоретичних та прикладних проблемах з теми дослідження. Положення та висновки дисертації та наукових праць К. В. Грубської ґрунтуються на нормах Конституції України, законодавчих і підзаконних нормативно-правових актів у аналізованій сфері, на фундаментальних працях науковців.

Теоретичне та практичне значення отриманих результатів. Результати проведених досліджень К. В. Грубської можуть позитивно вплинути на механізм адміністративно-правового захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, покращити його ефективність. Вони 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;

- правозастосовній діяльності – 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;

- освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право», підготовки навчальних програм і методичних матеріалів із цих навчальних дисциплін;

- науково-дослідній діяльності – для подальших досліджень проблем адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків, удосконалення адміністративних процедур оскарження та розвитку інституту адміністративної юстиції в Україні (с. 31–32).

Окрім того, у результатах проведених досліджень К. В. Грубської окреслено цілу низку проблем, які потребують ґрунтовного теоретичного осмислення та практичного вирішення в майбутньому, а отже, відкривають перспективи для подальших досліджень. З огляду на це результати досліджень здобувачки мають теоретико-прикладне значення для реформування з метою приведення адміністративно-правового захисту прав платника податків у відповідність до європейських стандартів.

Оцінка рівня виконання поставленого наукового завдання у дисертації, а саме – визначення сутності та розкритті особливостей адміністративно-правового захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів і формулювання пропозицій щодо його удосконалення, базується на таких чинниках: по-перше, його виконання забезпечено ґрунтовним аналізом законодавства України, інших держав, сучасних наукових поглядів учених та практики адміністративно-правового захисту прав платника податків; по-друге, розкриттям сутності понятійного апарату з метою його удосконалення; по-третє, завдяки

вдалій структурі роботи системно розкрито різні аспекти окресленої проблематики: теоретико-методологічні засади (розділ 1); організаційно-правові основи (розділ 2); напрями вдосконалення (розділ 3); по-четверте, підкріпленням теоретичних висновків практичними рекомендаціями; по-п'яте, чисельними пропозиціями щодо удосконалення аналізованого інституту, що може суттєво вплинути на покращення ефективності його функціонування в Україні.

Оволодіння здобувачкою методологією наукової діяльності підтверджується застосуванням у проведених дослідженнях широкого методологічного інструментарію – комплексу загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, зокрема таких: логіко-семантичний метод – для уточнення змісту та співвідношення базових правових категорій і понять (підрозділи 1.1, 1.3, 3.1); історико-правовий метод – з метою дослідження еволюції становлення та розвитку адміністративних процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1); порівняльно-правовий метод – для зіставлення національного законодавства України та зарубіжного досвіду з означеної проблематики (підрозділи 2.3, 3.2); метод аналізу і синтезу – з метою визначення структурних елементів і функціонального призначення адміністративно-правових засобів захисту у податкових правовідносинах (підрозділи 1.1, 2.3, 3.3); системно-структурний метод – для розгляду адміністративно-правового захисту платника податків як складної багаторівневої системи (підрозділи 1.3, 3.1, 3.3); формально-юридичний метод – для аналізу норм законодавства з аналізованих питань (підрозділи 2.2, 2.3, 3.1, 3.2) (с. 25–27).

Науково-теоретичну основу досліджень К. В. Грубської становлять наукові праці фахівців з фінансового права, адміністративного права, інших галузей права; нормативну – Конституція України, закони і підзаконні нормативно-правові акти; інформаційну та емпіричну – періодичні, статистичні та довідкові видання. У ході проведення досліджень авторкою використано судову практику, що забезпечило обґрунтованість їх наукових положень.

Вищезазначені та інші одержані результати досліджень К. В. Грубської є достатніми для їх позитивного сприйняття. Водночас, дисертація містить деякі **положення, які носять дискусійний характер або ж потребують уточнення, додаткового обґрунтування чи пояснення:**

1. Авторкою у розділі 1 (підрозділ 1.1) зазначено, що платник податків наділений можливістю реалізації своїх прав шляхом застосування різноманітних способів захисту, визначених податковим та адміністративним законодавством. До таких способів з-поміж інших віднесено і використання фінансових механізмів (залік надміру сплачених податкових платежів або повернення надміру стягнутої суми податку) (с. 37). Доцільно було б більш детально розкрити систему фінансових механізмів, визначених у Податковому кодексі

України, та особливості їх застосування для захисту прав платника податків, що надало б положенням цього підрозділу більш повного обґрунтування.

2. У результаті аналізу різних наукових підходів до розуміння суб'єктів правовідносин у сфері захисту прав платника податків у розділі 1 (підрозділ 1.2) визначено, що «...система контролюючих органів у сфері оподаткування включає податкові та митні органи з чітким розподілом повноважень» (с. 67). Однак у підрозділі не достатньо розкрито особливості повноважень цих органів щодо захисту прав платника податків. У зв'язку з цим під час захисту доцільно було б дати більш розгорнуте обґрунтування зазначеного положення.

3. Розглядаючи у розділі 1 (підрозділ 1.3) питання оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів як форму реалізації адміністративно-правового захисту, здобувачкою цілком слушно акцентовано увагу на тому, що «...у контексті сучасних реформ публічної адміністрації інститут оскарження ... покликаний забезпечити контроль за межами та способом реалізації дискреційних повноважень контролюючих органів...» (с. 75). Варто було б більш точніше висловити авторську позицію щодо цього питання.

4. У роботі (підрозділ 2.3 розділу 2) авторка досить детально характеризує міжнародно-правові стандарти та зарубіжний досвід адміністративно-правового захисту прав платника податків. Вважаю, що зміст зазначеного підрозділу сприймався би більш цілісним та завершеним, якби у ньому було б визначено, досвід якої країни (чи декількох країн) вартий для вивчення та врахування під час реформування цього інституту в Україні. Такий системний підхід забезпечив би формулювання окремих висновків та став підґрунтям для подальшого удосконалення адміністративно-правового захисту прав платника податків.

5. Дисертанткою у розділі 3 (підрозділ 3.2) під час аналізу актуальних проблем правозастосування адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків акцентовано увагу на правах платників податків відповідно до статті 17 Податкового кодексу України (на інформацію, на захист та оскарження рішень, на конфіденційність, на податкові пільги та звільнення, на участь у податкових перевірках тощо) (с. 149–151). Доцільно було конкретизувати проблеми реалізації зазначених й інших прав платника податків та запропонувати шляхи вирішення, що надало б цим положенням і роботі в цілому прикладного характеру.

Однак висловлені рекомендації суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації К. В. Грубської, а лише характеризують складність проблематики, що досліджується. Аналіз дисертації та наукових публікацій за її темою свідчить про актуальність досліджень, обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій, їх достовірність, новизну та повноту викладу.

Зміст дисертації повною мірою відповідає її назві. У наукових публікаціях відображено основні результати дисертації.

Під час вивчення дисертації К. В. Грубської і наукових публікацій фактів порушення академічної доброчесності не виявлено.

Висновок. Дисертація Грубської Ксенії Володимирівни на тему: «Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів» є завершеним науковим дослідженням, результати якого та інших публікацій свідчать про їх новизну, актуальність, теоретичне і практичне значення для правової науки. Дисертація відповідає спеціальності 081 «Право» галузі знань 08 «Право» та вимогам Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» від 12 січня 2022 року № 44, а її авторка Грубська Ксенія Володимирівна заслуговує на присудження ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право» галузі знань 08 «Право».

Офіційний опонент професорка кафедри публічного та міжнародного права Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана, докторка юридичних наук, професорка Емілія ДМИТРЕНКО