

Голові Разової спеціалізованої вченої ради ДФ 17.051.085

Запорізького національного університету,
доктору юридичних наук, професору,
члену-кореспонденту Національної академії правових наук України,
заслуженому юристу України
Коломоєць Т.О.

РЕЦЕНЗІЯ

доктора юридичних наук, професора

Колпакова Валерія Костянтиновича

на дисертаційну роботу

Гички Юрія Миколайовича

на тему **«Відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання»**,
подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 Право, за спеціальністю 081 Право

Актуальність обраної теми. Концепція людиноцентризму набула не тільки належного дослідження в науці адміністративного права, а й отримала відповідну реалізацію на правотворчому і правозастосовному рівні, то «цілепокладання» як процес формування достойних цілей для будь-якої людської діяльності, залишається малодослідженим правим явищем. В науці ж податкового права цілепокладання і концепція людиноцентризму залишаються білими плямами, які потребують свого обов'язкового дослідження.

Коли юридична наука опускається виключно до рівня обслуговування практики, вона поступово деградує. На жаль, відповідні тенденції стали помітними у зв'язку із введенням нових правил захисту дисертацій на

здобуття ступеня доктора філософії у всіх без виключення галузевих юридичних науках. Коли ж юридична наука, що є природнім для її саморозвитку, піднімається до рівня теоретичних абстракцій, це допомагає зовсім по іншому оцінити ту проблематику, яка вирішується на правотворчому та правозастосовному рівнях, та запропонувати не ситуативні рішення, як це відбувається сьогодні, а стратегічні, які будуть поступово розвивати як науку, так і практику. Ситуативні ж рішення призводять до того, що юридична наука, законодавство та правозастосовна діяльність розвиваються за алгоритмом – «крок вперед, два назад».

Коли представники адміністративного чи податкового права вважають концепцію людиноцентризму та цілепокладання зайвими і непотрібними для практики абстракціями, то за тридцять років розбудови демократичної, правової і соціальної держави маємо по факту архаїчне мислення і достатньо викривлену правосвідомість суспільства.

Між суб'єктами публічного адміністрування та платниками податків існують відносини, які є адміністративно-правовими за своєю правовою природою. Власне вони і потребують свого дослідження як з позицій концепції людиноцентризму, так і на засадах цілепокладання норм адміністративного права.

Актуальність дисертації Ю.М. Гички обумовлена також напрямом самого дисертаційного дослідження, адже воно відповідає Концепції створення електронного сервісу “Електронний кабінет платника податків”, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. № 1007-р; Концепції розвитку системи електронних послуг в Україні, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 918-р; Стратегії реформування державного управління України на 2022-2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 р. № 831-р., тощо.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Дисертація Ю.М. Гички

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

Доведеність наведених дисертанткою висновків базується на грамотному використанні сукупності методів і прийомів наукового пізнання. Так, методологічною основою дослідження стали як загальнонаукові, так і спеціальні методи наукового пізнання. *Діалектичний метод* (1.1, 3.2, 3.3) був використаний для визначення сутності адміністративно-правового статусу платників податків, органів, уповноважених на здійснення адміністрування податків, дозволив поглибити понятійно-категоріальний апарат, зокрема визначити поняття “колективний суб’єкт права”, “суб’єктивне публічне право”, “компетенція органів податкового адміністрування”. *Системно-структурний метод* (3.1, 3.2, 3.3, 2.1) був використаний для визначення структури податкових органів і визначення елементів структури адміністративно-правового статусу платників податків і діяльності органів, що здійснюють адміністрування податків. *Логіко-догматичний метод* (1.1, 1.3, 3.3) допоміг встановити відповідність правових приписів адміністративного і податкового права загальним законам і правилам формальної логіки. За допомогою *герменевтичного методу* (2.1, 2.2, 2.3) з’ясовано тлумачення нормативних положень щодо проблем реалізації адміністративно-правового статусу платників податків. *Методи аналізу та синтезу* (1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 3.1) використані для з’ясування змісту понять, що є базовими для розкриття теми дисертації – “платник податку”, “публічно-сервісна діяльність податкових органів”, “адміністративно-правовий статус” і ін. *Методи індукції та дедукції* (3.1, 3.2) стали пізнавальною основою для

з'ясування особливостей реалізації прав і обов'язків платників податків як індивідуальних суб'єктів адміністративного права, а *структурно-функціональний метод* (1.3, 3.3) - для визначення основних напрямків діяльності податкових органів в сучасних умовах державотворення. Використання *моделювання та прогнозування* (2.2, 2.3, 3.3) дозволило виявити ймовірні шляхи реформування податкових органів в Україні та шляхи вдосконалення національного законодавства щодо адміністративно-правового статусу платників податків.

Мета дисертаційного дослідження полягає у розкритті специфіки адміністративно-правового регулювання відносин платників податків з органами публічного адміністрування через аналіз публічно-сервісних повноважень податкових органів та характеристику адміністративно-правового статусу платника податку.

Вказана мета дисертаційного дослідження конкретизувалась у таких задачах:

- охарактеризувати адміністрування податків як галузевий напрямок публічного адміністрування;
- розкрити змісту і сутності адміністративних правовідносин, що виникають між платниками податків і публічними адміністраціями;
- визначити роль адміністративно-правового регулювання у впорядкуванні відносин між платниками податків і публічними адміністраціями;
- розкрити правову сутність податку та визначити її вплив на характер відносин між платником та суб'єктами публічного адміністрування;
- охарактеризувати відносини між платниками податків і суб'єктами публічного адміністрування як двостороннє податкове зобов'язання;
- визначити зміст класифікації податкових правовідносин з огляду на характер відносин між платниками податків і органами публічного адміністрування;

- розкрити сутність та призначення діяльності суб'єктів публічного адміністрування у податкових правовідносинах;
- охарактеризувати особливості правового статусу суб'єктів публічного адміністрування в податкових правовідносинах;
- визначити зміст та елементи правового статусу платника податків як суб'єкта податкових і адміністративно-правових відносин.

Структура дисертації дозволила авторці повною мірою охопити об'єкт і предмет дисертаційного дослідження. Справляє позитивне враження джерельна база роботи, що свідчить про системне й ґрунтовне опрацювання проблематики, високий рівень наукової підготовки автора та його наукова зрілість. Наукові положення та рекомендації є достатньо аргументованими, базуються на аналізі практики, а також на аналізі поглядів та аргументів вчених-юристів, накопиченому у сфері адміністративно-податкового регулювання суспільних відносин.

У вступі автором здійснюється обґрунтування вибору теми дослідження, доведена її актуальність; 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 апробації, а також щодо кількості публікацій, у яких відображено основні положення дисертаційного дослідження.

У першому розділі дисертації було звернуто увагу на демократизації засад відносин між платниками податків і суб'єктами публічного адміністрування. При цьому здобувач доводить, що публічне адміністрування в широкому розумінні варто розглядати, як один із напрямів діяльності держави, яке спрямоване: а) на створення умов для якісної та ефективної діяльності органів всіх гілок державної влади; б) на забезпечення реалізації, охорону і захист основних прав та свобод людини і громадянина; в) на узгодження інтересів, по-перше, між державою і суспільством, по-друге, між різними соціальними групами у суспільстві; г) на забезпечення

розвитку суспільства та держави (с. 73 дисертації).

У другому розділі дисертації розкрито податкові правовідносини як двостороннє зобов'язання. Автор підкреслює, що органи публічного адміністрування, уповноважені реалізовувати державну політику в сфері оподаткування, через участь у відносинах з приводу оподаткування, реалізують виключно публічний інтерес - забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування і формування дохідної частини державного та місцевих бюджетів. Дуалістичним є той інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах - з одного боку, їх діяльність із обчислення та сплати податку прямо спрямована на утворення централізованих грошових коштів для фінансування в подальшому публічних видатків - інтерес в цій діяльності має і держава, і суспільство, і територіальні громади (коли йдеться про місцеві податки, їх встановлення, обчислення та сплату) і кінцевий споживач публічного адміністрування, законодавчої діяльності, правосуддя, правоохорони тощо, тобто кожна особа в межах кордонів держави, чиї права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. Приватний інтерес в податкових правовідносинах - полягає в забезпеченості з боку держави можливості безперешкодного виконання податкового обов'язку і в легалізації за рахунок цього тих матеріальних благ, які, будучи предметом оподаткування народжують певний правовий зв'язок з платником, трансформуються в об'єкт оподаткування, з наявністю якого у платника держава пов'язує виникнення податкового обов'язку. Приватний інтерес в відносинах платника податків з органами, що здійснюють їх адміністрування, полягає в можливості отримання та "очікуванні" належних зустрічних, кореспондуючих його обов'язку із обчислення і сплати податку, юридично-значущих організаційно-правових дій з боку органів адміністрування, за рахунок яких забезпечується безперешкодне виконання податкового обов'язку. Втім, оскільки такі очікування стосуються не одного, конкретно-

визначеного платника, а в сукупності всієї “зобов’язаної” сторони податкових правовідносин, то такий приватний інтерес, першочергово належачи поодинокو кожному, в подальшому трансформувавшись на загал, набуває ознак публічності, зокрема суб’єктивного публічного права (с. 133-134 дисертації).

У третьому розділі дисертації, який присвячено було особливостям правового статусу учасників відносин з обчислення, сплати, справляння та стягнення податків, були обґрунтовані корисні для сучасного національного законодавства висновки. Наприклад, автор доводить думку, що впорядкування суспільних відносин, які виникають в процесі встановлення податків, їх обчислення та сплати, адміністрування, справляння та стягнення не відбувається просто шляхом закріплення міри можливої та необхідної поведінки учасників цих правовідносин. Не завершується процес їх впорядкування і через додатково здійснювану контрольну діяльність відповідних органів, уповноважених на адміністрування податків та забезпечення їх надходження за визначеною податковим і бюджетним законодавством адресою. Норми податкового права, як матеріальні, так і процесуальні, лише створюють законодавче підґрунтя для належного розвитку податкових і пов’язаних із ними правовідносин. Жодна норма податкового законодавства сама собою не втілюється в життя (йдеться про правореалізацію шляхом додержання і виконання), а потребує для практичної реалізації в правовідносинах так званого “виконавчо-розпорядчого” елемента, процесу правозастосування. Застосування правових норм має такі ознаки: 1) це управлінська за своєю природою діяльність держави і посадових осіб у винесенні індивідуально-конкретних приписів; 2) здійснюється спеціальними суб’єктами (публічними адміністраціями); 3) здійснюється суб’єктом правозастосування на користь споживача; 4) здійснюється через визначену послідовність стадій. Правозастосування, яке здійснюється органами виконавчої влади є державним управлінням/публічним адмініструванням у розумінні його як правового

управління чи виконавчо-розпорядчої діяльності - його призначення полягає в організації через виконавчо-розпорядчу діяльність виконання приписів нормативно-правових в конкретних правовідносинах (с. 182-183 дисертації).

Завершується дисертація розгорнутими висновками, у яких здійснено комплексне дослідження специфіки адміністративно-правового регулювання відносин платників податків з органами публічного адміністрування через аналіз публічно-сервісних повноважень податкових органів та характеристику адміністративно-правового статусу платника податку. Висновки дисертаційного дослідження є цілісними та логічно обґрунтованими, відповідають меті та завданням дослідження й містять важливі теоретичні та практичні положення щодо вдосконалення національного законодавства з питань адміністративно-правового регулювання відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування.

Значення одержаних результатів для науки й практики та рекомендації щодо їх можливого використання. Оцінюючи дисертаційну роботу, зміст та характер досліджуваних у ній теоретичних та практичних питань, варто відзначити актуальність та комплексність даного дослідження, в якому здійснено комплексний аналіз наукових, навчальних джерел, законодавства України та зарубіжних країн, правозастосовної практики з'ясовано правову природу правовідносин, що виникають між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування.

Дисертант запропонував науково обґрунтовані висновки щодо подальшого розвитку відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкту адміністративно-правового регулювання.

Ознайомлення із науковим дослідженням дає підстави стверджувати, що основні положення і висновки, які виносяться здобувачем на захист, мають відповідний високий ступінь наукової новизни.

Дисертаційне дослідження має обґрунтовані та достовірні наукові

висновки, які доповнюють теорію адміністративного права та по-новому висвітлюють практику оподаткування в Україні.

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Основні положення та висновки дослідження, що сформульовані в дисертації, відображено в 6 наукових публікаціях, з них три наукові статті у журналах та наукових фахових виданнях, включених МОН України, до переліку наукових фахових видань з юридичних наук категорії «Б», 1 стаття у міжнародному журналі, а також дві тези доповідей у міжнародних науково-практичних конференціях. Таке представлення результатів наукової роботи є достатнім. Кількість публікацій, обсяг, якість, повнота висвітлення результатів та розкриття змісту дисертації відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України. Зазначені публікації повною мірою висвітлюють основні наукові положення дисертації. Спрямованість науково-практичних конференцій, де відбувалася апробація дисертаційного дослідження, характер статей здобувача, в яких відображено положення дисертації і результати проведених досліджень, повною мірою вказують, що дисертація пройшла належну апробацію та є самостійною науковою працею, що має завершений характер. Ознайомлення з текстом дисертації дає підстави стверджувати, що за структурою та змістом вона відповідає вимогам, що ставляться Міністерством освіти і науки України. У тексті роботи відображено основні положення, зміст, результати і висновки здійсненого наукового дослідження.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Дисертація є самостійно написаною кваліфікаційною науковою працею із науково-обґрунтованими висновками та рекомендаціями, які виставлені 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 Гички Юрія Миколайовича на тему: «Відносини між платниками податків та суб'єктами

публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання» відсутні порушення академічної доброчесності.

Питання для дискусійного обговорення та недоліки дисертації щодо її змісту та оформлення. Визнаючи високий теоретичний рівень дисертаційного дослідження, його важливе практичне значення, не виключає можливості зупинитися на деяких конкретних зауваженнях і побажаннях.

1. В підрозділі 1.1 дисертаційного дослідження автор роботи наполегливо доводить думку, що адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів фіскального характеру можна розглядати, як галузевий напрямок публічного адміністрування і, відповідно, всі напрямки вдосконалення податкового законодавства в цій частині мають брати це за орієнтир. Тоді до автора, як до фахівця з визначеного кола питань є пропозиція - окреслити власне ті риси публічного адміністрування, яким має відповідати трансформована до публічно-сервісного типу держави система адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів фіскального характеру.

2. В роботі, зокрема в підрозділі 2.1, автор називає податок “антогоністичним платежем”, вказуючи на його певну деструктивну правову природу для навіть правосвідомого платника і зазначає, що сутність податку суттєво впливає на характер тих відносин, що складаються між платником та державою з приводу обчислення та сплати податку. Втім, відомо, що податок виконує ряд функцій незамінного змісту, які є незамінними для фінансово-економічної сфери життєдіяльності суспільства. Нажаль, автором цей позитивний потенціал податку окреслено побіжно. Чи впливають функції податку та які із них, на думку шановного автора, на характер взаємин платника податків із державою з приводу обчислення та сплати податків?

Втім, зазначені зауваження мають більше рекомендаційний чи дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку результатів дисертаційного дослідження.

Висновок. Дисертація на тему «Відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання» є завершеною, самостійно підготовленою кваліфікаційною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані та практично цінні результати, що вирішують важливе наукове завдання. Актуальність обраної теми дисертації, ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, новизна та повнота викладу в опублікованих наукових працях повністю відповідають вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» (Постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 44), а її автор – Гичка Юрій Миколайович – заслуговує присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право, за спеціальністю 081 Право.

Офіційний рецензент:

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри конституційного
та адміністративного права
Запорізького національного університету

Валерій КОЛПАКОВ