

ВІДГУК

**офіційного опонента Миколенка Олександра Івановича,
доктора юридичних наук, професора, завідувача кафедри
адміністративного права та господарського права Одеського
національного університету імені І.І. Мечникова
на дисертацію Гички Юрія Миколайовича
на тему: «Відносини між платниками податків та суб'єктами публічного
адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право»
за спеціальністю 081 «Право»**

1. Актуальність обраної теми. Дисертація Ю.М. Гички є науковою кваліфікаційною роботою, що містить результати оригінального авторського дослідження теоретико-прикладної проблеми визначення відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкту адміністративно-правового регулювання.

Дійсно, в контексті цієї дослідницької парадигми, інтеграція в європейське співтовариство вимагає від України гармонізації своїх правових норм і стандартів з європейськими, ставить перед нашою країною завдання вдосконалення своєї правової системи, зокрема, все це стосується і податкової системи. Також потрібно враховувати, що однією з ключових тенденцій в останні роки є поширення доктрини людиноцентризму, яка покликана наголошувати переважаючу важливість прав та інтересів людини у суспільних відносинах. Ця доктрина перетинається з питаннями податкового обов'язку, оскільки сплата/стягнення податків безпосередньо впливають на громадян та їх соціальний статус і майновий стан. Отже, у сучасному науковому дискурсі інноваційний погляд на правовий обов'язок в Україні набуває нового звучання під впливом європейської інтеграції та доктрини людиноцентризму. Відповідно

до цього нового підходу, правовий обов'язок має бути спрямованим на захист прав і інтересів громадян та сприяти створенню справедливого суспільства.

Доктринальне дослідження та аналіз податкового обов'язку є важливим інструментом для подальшого удосконалення нормативно-правового регулювання в сфері податків, особливо в контексті потреб податкової реформи. Тому, розуміння сутності відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання

Це необхідно для забезпечення правової стабільності та ефективності податкового адміністрування.

2. Обґрунтованість та новизна наукових положень, висновків і рекомендацій.

Оцінюючи обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації здобувача, є необхідність підкреслити, що вони досягли поставленої мети, допомогли визначитись із великою кількістю адміністративно-правових феноменів, що охоплюються предметом дослідження, яке спирається на світоглядну орієнтацію, широкий спектр дослідницьких і наукових підходів, які є базовими для науки адміністративного права, а також на правильне використання методології наукового пізнання. Слід підкреслити, що наукова новизна наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації здобувача відповідає заявленій темі дослідження.

Аналіз змісту дисертації дозволяє констатувати про високий науковий теоретичний та практичний рівень роботи, а також свідчить про самостійне, аргументоване та завершене наукове дослідження. Дисертація Ю.М. Гички має логічну структуру, є змістовною, відповідає меті та завданням роботи, матеріали розділів супроводжуються ґрунтовними висновками, автор спирається на значний обсяг джерельної бази і не викликає суттєвих зауважень.

Обґрунтованість й достовірність результатів дослідження забезпечено використанням низки загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Їх

застосування визначило логічну побудову дисертації та дозволило послідовно й науково обґрунтовано реалізувати мету і завдання, поставлені на початку дослідження.

Слід підтримати автора дисертації у тому, що більшості відносин, що виникають між платниками податків та інших платежів фіскального характеру і відповідними органами адміністрування податків останні реалізують свою компетенцію як органи управління, правоохорони і правозабезпечення (як публічні адміністрації із відповідними публічними зобов'язаннями). В цій частині підпадають під регулятивний вплив норми адміністративного права, а забезпечити динаміку організаційно-владної складової правовідносин, пов'язаних із справлянням та стягненням податків, покликаний механізм адміністративно-правового регулювання, а саме, норми адміністративного права, акти правозастосування, адміністративні правовідносини, адміністративна відповідальність.

Цікавими є думки здобувача стосовно того, 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 і відповідають всім характеристикам колективних суб'єктів права. Інтерес, який реалізується платниками податків у випадку їх прямої або опосередкованої (через представників) участі в податкових правовідносинах є дуалістичним: 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, чії права і свободи забезпечуються до реалізації, захищаються і охороняються державою, відновлюються в разі порушення. При цьому, 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 поодинокі кожному, в подальшому трансформувались на загальний, набуває ознак публічності, зокрема суб'єктивного публічного права.

Також, слід підтримати здобувача у тому, що роль органів податкового адміністрування в податкових правовідносинах полягає в забезпеченні через механізм правозастосування функціонування податкової системи держави, організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку із можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також у створенні належних організаційних умов реалізації платниками податків їх суб'єктивних прав. Комплекс правообов'язків публічної адміністрації, як елемента її правового статусу, відбивають поняття "компетенція" та "повноваження", якими оперує законодавство. Компетенція -

закріплена в нормативних актах сукупність взаємозалежних та взаємообумовлюючих функціональних інструментів, необхідних для реалізації публічною адміністрацією свого призначення в правовідносинах. Умова залишається незмінною - незважаючи на те, право це, чи обов'язок, певна дія управлінського характеру має бути виконана у бідь-якому випадку, тому що сукупність таких дій - це реалізація функцій та завдань держави управлінського характеру у визначеній сфері суспільних відносин.

3. Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях. Сформульовані в дисертації наукові положення, висновки і рекомендації мають достатню міру обґрунтованості та достовірності, що підтверджується наступними даними:

- при написанні роботи були використані праці науковців з теорії держави та права, загальної проблематики адміністративного права, а також праці, які безпосередньо присвячені проблемам адміністративно-правового регулювання відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування;

- детальному аналізу було піддано законодавчі та інші нормативні акти України, які пов'язані із адміністративно-правовою регламентацією відносин між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування;

- основні положення й результати дисертації відображені в 6 наукових статтях, 4 з яких опубліковано у фахових виданнях України, 2 у тезах доповідей на науково-практичних конференціях;

- не викликає зауважень і структура роботи;

- також робота відповідає вимогам академічної доброчесності.

Основні положення та висновки дослідження, що сформульовані в дисертації, відображено в 1 міжнародному виданні (Гичка Ю.М. Вплив категорії «інтерес» на податкове і адміністративно-правове регулювання відносин із обчислення, сплати та справляння податків. *Baltic Journal of Legal and Social Sciences*. 2022. № 1. С. 15-22), в 3 фахових виданнях (серед яких:

Гичка Ю.М. Адміністративно-правова оцінка можливості застосування переваг публічного адміністрування до податкових правовідносин. *Право та державне управління*. 2022. № 4. С. 64-71; Гичка Ю.М. Адміністративно-правова складова владних повноважень контролюючих органів в податковому зобов'язанні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2022. № 5. С. 86-90; Гичка Ю.М. Адміністративно-правовий погляд на участь державних органів в податкових правовідносинах. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. № 4. С. 53-58). Відповідні результати дослідження були оприлюднені в двох тезах на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: Гичка Ю.М. Публічне адміністрування та адміністрування податків і зборів в контексті концепції «людиноцентризму»: адміністративно-правова доктринальна оцінка і співвідношення понять. *Актуальні питання та проблеми правового регулювання суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Дніпро, 4–5 березня 2022 р. Дніпро: ГО «Правовий світ», 2022. С. 29-36; Гичка Ю.М. Щодо можливості побудови правовідносин із обчислення та сплати податків на засадах рівності їх учасників: адміністративно-правові аспекти. *Сутність та значення впливу законодавства на розвиток суспільних відносин* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. м. Одеса, Україна, 11–12 березня 2022 р. Одеса :ГО «Причорноморська фундація права», 2022. С. 7-11.

Це дозволяє вважати виконаними положення п. 8 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 12.01.2022 р. № 44.

4. Дотримання академічної доброчесності.

Аналіз наукових публікацій і дисертації добувача, у яких висвітлені основні наукові результати дисертації, не дає підстав констатувати допущення

ним порушень академічної доброчесності (академічного плагіату, самоплагіату, фабрикації, фальсифікації). Зокрема, дисертація містить посилання на джерела інформації за кожним випадком використання ідей, розробок, тверджень, відомостей; відповідає нормам законодавства про авторське право і суміжні права; відображає прагнення надати достовірну інформацію про результати власної навчальної (наукової, творчої) діяльності, використанні наукові методики досліджень і джерела інформації.

5. Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Оцінюючи в цілому позитивно дисертацію Гички Ю.М., слід зазначити, що в ній містяться дискусійні моменти, які потребують свого роз'яснення з боку дисертанта.

1. Питання встановлення, обчислення, сплати податків, їх адміністрування, рівною мірою як і весь комплекс контрольної діяльності в питаннях додержання норм податкового законодавства і питання притягнення до відповідальності за порушення норм податкового законодавства, як вбачається, належним чином врегульовані нормами чинного Податкового кодексу. Досить звернутися до статті 1 Податкового кодексу, щоб визначитися, що його норми регулюють відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Втім автор дослідження наполягає на існуванні масиву адміністративно-правового регулювання відносин на осі "платник податків - контролюючі органи". Позиція потребує додаткового обґрунтування.

2. Автором роботи доводиться теза, що сутнісні ознаки податку значною мірою впливають на характер відносин між платником та владними органами,

які уповноважені на адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, вказуючи на визначально суперечливий характер податку, всі риси якого тягнуть природне небажання платника його сплачувати. Серед ознак податку в такий спосіб автором у підрозділі 2.1 виокремлюється індивідуально безоплатний характер податку і саме через його притаманність податкам вбачається виникнення певної деструкції відносин щодо обчислення та сплати податку у добровільний спосіб. Тож загалом чи можливо вести мову у такому випадку про доцільність перебудови відносин на осі “платник податків - держава” у тому напрямку, про який протягом дослідження веде мову автор. Адже ця визначальна риса податку ні у який спосіб не може бути змінена, як природньо властива податкам.

3. В другому підрозділі автор чимало уваги присвячує питанням класифікації податкових правовідносин, виділяючи досить доречно новий їх вид - відносини із публічних зобов'язань. Втім, з огляду на предмет дослідження, визначений автором, можемо зрозуміти, що податкові правовідносини певною своєю частиною мають адміністративно-правову сутність та зміст. Це, як вказано в роботі, відносини із встановлення податків, організації їх обчислення та сплати, здійснення контрольної діяльності, публічно-сервісного обслуговування платника податків. Тож виникає питання - чи можемо ми застосувати в податковому праві поділ відносин на відносини управлінського, правоохоронного та публічно-сервісного характеру, які виділяються в предметі адміністративного права, чи такий поділ відносин є не доречним в сфері податково-правового регулювання. Здається така класифікація могла б довести наявність адміністративно-правового змісту відносин між платниками податків і контролюючими органами.

4. Як відомо, контролюючі органи частину повноважень із адміністрування податків, а часом такий їх функціонал в певній його частині

взагалі прирівнюється до публічно-сервісного обслуговування, реалізують беручи безпосередню участь у визначенні суми грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення (збільшення) від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, передбачених Податковим кодексом або іншим законодавством, або зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, задекларовану до повернення з бюджету у зв'язку із використанням платником податку права на податкову знижку. Відповідно результатом участі контролюючих органів у такому визначенні є два юридичних документи - податкове повідомлення-рішення і податкова вимога. Чи можемо ми, враховуючи, що обидва документи є актами правозастосування, вести мову про їх належність до актів управління, чи в них інша правова природа та призначення?

5. Як вбачається, податково-правовий статус платника податків має досить детальне та внутрішньо несуперечливе правове регулювання, яке міститься в нормах чинного Податкового кодексу. До того ж, зважаючи на специфіку податкового обов'язку, який має безумовний характер і визначає його носіями будь-яку особу, то норми Податкового кодексу широко регулюють правовий статус представників платника податків і податкових агентів, як осіб, що сприяють обчисленню та сплаті податків. Втім, автор наполягає, що відносини із забезпечення реалізації державної політики в галузі оподаткування мають переважно адміністративно-правовий характер (розділ 1 роботи), а це, своєю чергою надає нових характеристик правовому статусу платника, певним чином перетворюючи його із виключно зобов'язаної особи в податкових правовідносинах на управлену їх сторону. Така позиція є дискусійною, адже поділяється не всіма науковцями та властива не всім науковим підходам до визначення податкового правосуб'єктності платника податків, тому і вимагає додаткової аргументації.

ВИСНОВОК

Дисертація «Відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування як об'єкт адміністративно-правового регулювання» відповідає вимогам, передбаченим Порядком присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 44, а її автор – **Гичка Юрій Миколайович** – заслуговує на присудження за результатами публічного захисту ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – «Право».

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри адміністративного
та господарського права
Одеського національного університету
імені І.І. Мечникова

О.І. Миколенко