

ВІДГУК

Офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора Покатаєвої Ольги Вікторівни на дисертаційну роботу Пудельки Йорга на тему “Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)”, подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – “Право”

Актуальність теми дослідження. На сьогоднішній день цілком актуальною є проблематика, пов’язана із модернізацією юрисдикційних проваджень із вирішення податкових спорів. Система адміністративних судів України є перевантаженою податковими спорами, що безмовно обумовлює необхідність та практичну доцільність розробки ефективно функціонуючих механізмів досудового вирішення податкових спорів. Так як медіаційні процедури у сфері оподаткування, навіть беручи до уваги зарубіжний досвід, є радше виключенням аніж правилом, ми повинні звертати увагу на поступальний розвиток адміністративних процедур із вирішення податкових спорів. Завантаженість адміністративних судів та часто програшна позиція в судах контролюючих органів є об’єктивним індикатором того, що адміністративні провадження із вирішення податкових спорів потребують системної модернізації. При цьому такого роду реформування алгоритмів вирішення податкових спорів в Україні було б доцільно здійснювати, спираючись на позитивний зарубіжний досвід. В аналізі зарубіжного досвіду Німеччини, зокрема, й полягає цінність даної роботи. Більше того, дана праця є наочним прикладом своєрідного наукового “діалогу”, який зважає всі плюси та мінуси адміністративних процедур із вирішення податкових спорів як в Україні, так і у Німеччині.

Формування ефективних механізмів вирішення податкових спорів – це запорука як організаційної, так і матеріально-обумовленої оптимізації суспільних відносин у сфері оподаткування. Такого роду підхід обумовлюється тим, що платнику податків, який отримує повну або ж часткову сатисфакцію своїх вимог в адміністративному провадженні з вирішення податкових спорів, у подальшому не потрібно здійснювати зайвих організаційних та економічних витрат на судові провадження. Що ж стосується держави, то її вигода від ефективно діючих адміністративних процедур із вирішення податкових спорів полягає у розвантаженні

судової системи та підвищенні авторитету адміністративної вертикалі.

З огляду на вищезазначене, обрана тема дисертації є актуальною як з теоретичного, так і з практичного погляду.

Відповідне дослідження ґрунтувалося на працях наступних науковців у сфері фінансового права: Дмитрик О. О., Кобильнік Д. А., Котенка А. М., Кучерявенка М. П., Сліденка А. В., Смичка Є. М., Товкун Л. В., Хохуляк В. В., Храброва А. О., Шаптали Н. К., Шевцової Н. В. та ін. Більше того, значну частину джерельної бази автор становили праці німецьких вчених. До таких науковців відносяться: Арндт Ганс-Вольфганг, Дженцен Холгер, Фетцер Томас, Баттіс Ульріх, Ербут Вілфред, Еріхсен Елерс, Гуннельбергер Аннетта, Іпсен Йорн, Яхман Моніка, Ярасс Ганс, Кляйн Франц, Копп Фердинанд, Рамзауер Ульріх та ін.

Значною мірою збагатив дисертаційну роботу той факт, що дисертант в якості теоретичного підґрунтя проваджуваного ним дослідження застосовував наукові напрацювання не лише вчених з фінансового, податкового права або ж адміністративного права, але й фахівців з інших галузей права. Таким чином, в основу наукової роботи дисертанта був покладений науковий доробок: Рабіновича П. М., Скакун О. Ф., Тодики Ю. М., Харитонової О. І., Христової Г. О. та ін. Потрібно зазначити, що аргументація власних позицій автора теоретичними положеннями, які отримали свою фіксацію у роботах вищезазначених науковців, свідчить про високий науковий рівень здійснюваного Пуделькою Йоргом наукового дослідження.

Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Аналіз положень дисертаційної роботи дає можливість говорити про те, що її зміст відповідає проблематиці дослідження, яка була заявлена. Для забезпечення досягнення обраної мети у роботі вдало та поступово були вирішені поставлені завдання.

Достовірність висновків, зроблених у дисертаційній роботі Пудельки Йорга, обумовлена поступовим дослідженням чинного законодавства України та Німеччини і практики його застосування, всебічним аналізом наукової літератури, правильно обраною методологічною основою дослідження. Використання

дисертантом у своїй роботі різноманітних наукових методів дослідження дало йому змогу досягти всебічності та повноти аналізу поставлених проблем. Дана робота виділяється своєю цілісністю, логічністю стилю викладення матеріалу та смисловою завершеністю.

Основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання. Використання окремих методів дозволило дослідити предмет дослідження в його ретроспективі, сформулювати та поглибити понятійний апарат, що використовується в дисертації, з'ясувати систему та структуру явища, що досліджується, встановити логічні зв'язки між елементами, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства, яким визначаються адміністративні процедури із вирішення податкових спорів.

Цілком слушним видається акцент, зроблений дисертантом на ґрунтовному аналізі системи вимог, які висувуються до розсуду владного суб'єкта податкових процедур. До таких критеріїв належності відносяться: а) визначеність розсуду; б) телеологічна відповідність розсуду; в) встановленість меж розсуду. Так, визначеність розсуду полягає у тому, що суб'єкт владних повноважень повинен чітко усвідомлювати, в яких конкретних випадках у нього є право на розсуд. Автор також наголошує на тому, що розсуд повинен реалізовуватися у відповідності з метою, з якою він був наданий (критерій телеологічної відповідності). При цьому, як вірно резюмує дисертант, розсуд не повинен виходити за нормативно встановлені межі. Саме недотримання контролюючим органом вищезазначених умов потрібно констатувати наявність неправильного застосування розсуду.

Новою та цікавою видається позиція автора щодо особливого значення конструкції “право-обов'язок” в аспекті реалізації розсуду. Дисертант послідовно аргументує, що у правовій доктрині України розсуд в основному пов'язується виключно з правом суб'єкта владних повноважень. При цьому, як слушно відмічає науковець, примусити орган до реалізації розсуду не вбачається за можливе. Так, коли реалізація права особи залежить від здійснення розсуду з боку органу влади,

ми повинні говорити про необхідність такого органу проявити розсуд: а) прийняти рішення на користь особи; б) прийняти рішення, в якому аргументувати причину такої відмови. У той же самий час, об'єктивно може мати місце ситуація, за якої реалізація розсуду є виключно правом суб'єкта владних повноважень. Відповідна позиція наочно ілюструється дисертантом. Так він зазначає, що абсолютною свободою розсуду контролюючий орган наділений, коли приймається рішення про продовження строків податкової перевірки.

Достовірність одержаних результатів досягнута здобувачем завдяки використанню значного масиву української та зарубіжної наукової літератури, шляхом опрацювання нормативного та емпіричного матеріалу. При цьому враховані праці фахівців з теорії держави та права, адміністративного права, фінансового права тощо. Викликають зацікавленість запропоновані дисертантом пропозиції щодо внесення змін до законодавства України. Мова йде про пропозицію автора щодо створення системи спеціалізованих фінансових судів в Україні, які б могли з більшою мірою спеціалізації розглядати податкові спори.

Цінність роботи полягає також у визначенні системи принципів, якими повинні керуватися контролюючі органи при вчиненні юридично значущих дій. При цьому важливим є той аспект, що автор формулює універсальну систему вимог, якими повинні керуватися податкові органи як України, так і Німеччини. Дисертант зауважує, що будь-яка дія податкового органу повинна відповідати наступним вимогам: 1) переслідувати легітимну мету; 2) бути придатною для досягнення цієї мети; 3) бути необхідною для досягнення цієї мети; 4) бути співмірною для досягнення цієї мети. Формування таких загальних систем вимог свідчить про глибинне дослідження автором специфіки нормативного регулювання як в Україні, так і у Німеччині. Це у свою чергу дозволило досліднику провести доктринальні узагальнення та вивести універсальні вимоги до діяльності податкових органів.

Звертає на себе увагу намагання здобувача працювати на різних рівнях наукового дослідження – від фундаментального (доктринального) до науково-прикладного. Кількість та якість використаних джерел, докладність їх аналізу, створює передумови для забезпечення достатнього рівня достовірності та

обґрунтованості дисертаційної роботи.

Наукова новизна результатів дисертації полягає у тому, що дисертація є одним із перших доктринальних досліджень, у якому комплексно, з використанням сучасних методів пізнання, врахуванням здобутків української та німецької науки адміністративного та податкового права, було визначено ієрархію норм адміністративного права Німеччини, встановлено систему принципів, яким повинні відповідати дії податкових органів, співставлено німецькі та українські підходи до визначення місця податкового права у системі права та розроблено пропозиції щодо удосконалення змісту законодавчих норм, проаналізовано особливості формальної визначеності податкових процедур у Німеччині та Україні тощо. У результаті проведеного дослідження визначено загальні тенденції регулювання адміністративних процедур із вирішення податкових спорів та сформульовано концептуально нові напрями удосконалення законодавства у цій сфері, що запропоновані дисертантом особисто. До цього часу відповідні питання лише фрагментарно досліджувалися на доктринальному рівні та без оцінки їх подальшої можливості реалізації у практично-прикладній діяльності. Ведучи мову про наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, варто зазначити, що у роботі порушені недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати результати теоретико-прикладного характеру. Схвалення заслуговують більшість положень наукової новизни, які виносяться на захист.

Цікавою є позиція автора з приводу визначення іманентних рис податкового повідомлення-рішення. Так, до ознак податкового повідомлення-рішення як специфічного адміністративного акта дисертант відносить: а) спеціальний суб'єкт прийняття – приймається уповноваженим контролюючим органом, який наділений компетенційними повноваженнями у сфері оподаткування; б) специфічний предмет – стосується питань, які виникають у сфері оподаткування; в) нормативно визначену форму – форми податкових повідомлень-рішень визначаються на рівні підзаконних нормативно-правових актів; г) дуалізм підстав прийняття – приймається як у рамках позитивних процедур (наприклад, транспортний податок сплачується після направлення платнику податків відповідних податкових

повідомлень-рішень), так і у межах пост-контрольних процедур (у разі виявлення порушень зі сплати податків та зборів за результатами реалізації контрольних заходів). Науковцем вперше було систематизовано визначено специфікуючі податкове повідомлення-рішення риси.

Позитивним є також той аспект, що дисертантом було розроблено ієрархічну систему норм адміністративного права Німеччини. Такого роду систематизація має своїм призначенням забезпечити оптимізацію правозастосування.

Наукове та практичне значення представленої дисертації полягає у тому, що вона становить науково-теоретичний, а також практичний інтерес і може бути використана:

- у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем із вирішення податкових спорів;

- у правотворчості – при розробці проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПК України), інших актів податкового законодавства;

- у практичній діяльності – на науково-методичних семінарах із проблем застосування податкового законодавства;

- у навчальному процесі – при підготовці навчальних та навчально-методичних посібників та видань з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах.

Повнота викладення матеріалів у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Основні положення та результати дисертації викладено у 9 наукових працях, до яких зокрема відносяться шість наукових статей, опублікованих у фахових виданнях та тези трьох доповідей, що були опубліковані за результатами проведення відповідних наукових конференцій.

Дисертація оформлена відповідно до вимог, які висуваються до такого роду робіт. Наукові положення, висновки та рекомендації, які вироблені в дисертації, опубліковані у різних наукових працях дисертанта. Усі пункти наукової новизни достатньо віддзеркалені в опублікованих наукових працях, що збігається із встановленими вимогами.

Положення, висновки і рекомендації, наведені в роботі, є обґрунтованими та достовірними, що досягається як вдало обраною методологією дослідження, так і всебічним і повним використанням наукових джерел. Підкреслимо, що поставлена автором мета дисертаційного дослідження досягнута, а завдання виконані. Висновки і пропозиції є новими.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Відзначаючи теоретичну і практичну цінність дослідження Пудельки Йорга на тему “Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)”, позитивно оцінюючи його, водночас відзначаємо, що окремі положення роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. На с. 54 дисертаційної роботи зазначається, що до процедурних принципів податкового права слід відносити: а) принцип рівності усіх платників податків (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України); б) принцип-презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Тобто дисертант відносить до процедурних принципів податкового права виключно вищезазначені два вихідні положення податкового права. Система принципів податкового права отримала своє закріплення у рамках ст. 4 ПК України. На наше переконання принцип стабільності також закріплює вимоги процедурного характеру. Так, зокрема, він встановлює вимоги, у відповідності з якими зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України). Як ми бачимо, даний принцип також визначає темпоральні вимоги процедурного характеру. При цьому автор з якихось причин не відносить даний принцип до вихідних положень податкового права, які б мали процедурний характер. У зв'язку із цим під час публічного захисту хотілося б почути уточнення позиції автора з цього приводу.

2. Також дискусійною є теза про те, що розсуд контролюючого органу повинен реалізовуватися в обов'язковому порядку з дотриманням процедури реалізації відповідної дискреції. Відповідна теза розміщена на с. 99 дисертаційної

роботи. Однак як же бути з тими випадкам, коли розсуд контролюючого органу власне і стосується «уточнення» процедури реалізації належних йому повноважень. До прикладу, коли у рамках податкового законодавства існує певна прогалина і податковий орган, фактично, за посередництвом застосування розсуду самостійно заповнює її. За відповідної ситуації дискреція контролюючого органу власне і стосується процедури, а, отже, нормативно-визначений алгоритм її реалізації відсутній. Тобто у такому випадку відсутня сама процедура реалізації розсуду.

3. Дисертант на с. 167–168 наукового дослідження розглядає проблематику, пов'язану із адміністративним арештом майна, як виняткового засобу забезпечення виконання платником податків належних йому обов'язків у сфері оподаткування. При цьому автор зосереджує свою увагу виключно на підставах застосування адміністративного арешту майна та дискреційно-обумовленою природою застосування відповідного забезпечувального заходу. При цьому автор не розглядає види адміністративного арешту майна, принципи застосування даного забезпечувального заходу, процедурні вимоги, які висуваються до його реалізації тощо. На наше переконання, робота тільки виграла б від застосування більш комплексного підходу при розгляді проблематики, пов'язаної з адміністративним арештом майна платника податків.

4. На с. 174 дисертації автор наводить низку рис, які на його переконання відображають специфічні ознаки державного примусу у сфері оподаткування. Так, автор виділяє наступні особливості державного примусу у податково-правовій сфері: а) примус у сфері оподаткування є різновидом державного примусу; б) змістовно він полягає у застосуванні владним суб'єктом податкових відносин низки примусових заходів по відношенню до зобов'язаного учасника податкових відносин; в) компетенційними повноваженнями із застосування примусових заходів наділені тільки спеціально уповноважені суб'єкти владних повноважень; г) дотримання форми та порядку реалізації примусу у податково-правовій сфері є обов'язковим. При цьому на наше переконання відповідні ознаки не є специфічними рисами саме примусу у сфері оподаткування. Зазначені автором ознаки радше нагадують «адаптовані» для цілей оподаткування загальні риси

державного примусу.

5. У своїй роботі (с. 176 дисертації) автор зазначає, що право податкових процедур ще в майбутньому чекають далекосяжні зміни стосовно електронного документообігу, що забезпечить ще більше орієнтування на ідею ефективного оподаткування. Тобто автором піднімаються окремі аспекти діджиталізації податкового адміністрування. При цьому роботу тільки б збагатило більш комплексне дослідження новаційно орієнтованої, цифрової модернізації податкових процедур. На сьогоднішній день такі країни як США, Канада та Австралія вже довели ефективність та переваги цифрових зрушень у сфері оподаткування. Відповідно автору слід було б більш глибоко дослідити питання цифрової трансформації податкових процедур.

Водночас, зазначені зауваження суттєво не знижують загальну позитивну оцінку відповідного дисертаційного дослідження, виконаного Пуделькою Йоргом. Таким чином, можна зробити висновок, що дисертація Пудельки Йорга на тему “Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)”, подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії, відповідає вимогам Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 року № 167, а її автор заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії.

Офіційний опонент:
Доктор юридичних наук,
доктор економічних наук,
професор,
Перший проректор
Класичного приватного університету.



Покатаєва О. В.

Підпис *Покатаєва О. В.* Засвідчує
 Начальник відділу управління персоналом
 Класичного приватного університету
 _____ 20__ р.