



ВИСНОВОК

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого щодо дисертації Пудельки Йорга на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)», поданої на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», затвердженої вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого від 24 лютого 2017 р., протокол № 10.

ВИТЯГ

з протоколу засідання фахового семінару, проведеного на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, щодо попередньої експертизи дисертації Пудельки Йорга на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)», поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право»

від 18 лютого 2020 року

Присутні:

доктор юридичних наук, професор Кучерявенко М.П., доктор юридичних наук, професор Дмитрик О.О., доктор юридичних наук, доцент Білінський Д.О., доктор юридичних наук, доцент Дамірчисьв М.І.; кандидати юридичних наук, доценти: Кобильнік Д.А., Товкун Л.В., Шульга Т.М., Котенко А.М., Дуравкін П.М., Головашевич О.О., Шаренко М.С., Маринів Н.А.; кандидати юридичних наук, асистенти: Овчаренко А.С., Капустник В.В., Смичок Є.М.; лаборант Бойко В.В.

З присутніх – 4 доктори юридичних наук та 11 кандидатів юридичних наук – фахівців за профілем поданої на розгляд дисертації.

Порядок денний:

Проведення попередньої експертизи дисертації Пудельки Йорга на

тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)», поданої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензенти:

1. Доктор юридичних наук, професор кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Ольга Олександрівна Дмитрик.

2. Кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Артем Михайлович Котенко.

Слухали:

Доповідь здобувача ступеня доктора філософії Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)», поданої на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право».

Доповідач обґрунтував вибір теми дослідження, визначив мету, завдання, методологію, охарактеризував об'єкт та предмет дослідження, виклав основні наукові положення та висновки, що виносяться на захист, вказав науково-практичну значущість роботи.

Автором зазначено, що розв'язання проблем, що увійшли до дисертаційної роботи, було присвячено здійсненню компаративного аналізу адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів у Німеччині та Україні. Проведений аналіз процедур вирішення податкових спорів дозволяє говорити про те, що адміністративні процедури із вирішення податкових спорів суттєво різняться в Німеччині та Україні. У той же час існують досить важливі питання щодо модернізації окремих аспектів процедурного регулювання вирішення податкових спорів, адже без трансформації відповідного інституту неможливо гарантувати ефективний механізм забезпечення захисту прав та інтересів платника податків.

В рамках даного дослідження було встановлено, що судово-юрисдикційні процедури із вирішення податкових спорів в Німеччині та Україні суттєво відрізняються. Так, адміністративні акти видані в загальній адміністративній процедурі, розглядаються в Німеччині в судах загальної адміністративної юрисдикції в трьох інстанціях (Адміністративний суд, Вищий адміністративний суд, Федеральний адміністративний суд). Адміністративні акти податкових органів розглядаються в окремих судах фінансової підсудності, і тільки в двох інстанціях (Фінансовий суд, Федеральний фінансовий суд). При цьому судочинство у фінансових справах дуже схоже на адміністративне судочинство, вони практично ідентичні. У свою чергу в Україні, як адміністративні, так й податкові спори вирішують судами адміністративної юрисдикції (відсутня їх спеціалізація як у Німеччині). У зв'язку із цим робиться обґрунтований висновок, що

доцільним було б запровадження спеціалізованих (фахово-орієнтованих) фінансових судів в Україні.

Структура та обсяг дисертації зумовлена метою і логікою дослідження та складається з анотації державною та англійською мовами, вступу, трьох розділів, які об'єднують вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатку.

По завершенню доповіді Йорга Пудельки присутніми були поставлені такі **запитання:**

К.ю.н, доц. Дуравкін П. М.: «Як в Німеччині співвідносяться між собою право адміністративних процедур і право податкових процедур?»

Дисертант: «В дослідженні зазначається, що загальне право адміністративних процедур і право податкових процедур є сферами адміністративного права. При цьому право податкових процедур є підгалуззю права адміністративних процедур. Воно містить майже вичерпні рамки регулювання адміністративних процедур з податкових питань. Зокрема в тих випадках, коли застосовуються відповідні податкові адміністративні процедури. Проте в тому випадку, коли в Законі про податкові процедури є прогалина в регулюванні, не можна посылатися на загальний Закон про адміністративні процедури. Це виключається нормою § 2 Закону про адміністративні процедури. Щоправда загальний Закон про адміністративні процедури нерідко кодифікує загальні правові принципи, які впливають з інших джерел права, наприклад, з конституції. Ці правові ідеї можна, зрозуміло, залучати також для тлумачення і застосування правових норм, що регулюють податкові процедури, хоча слід брати до уваги, чи дійсно Закон про адміністративні процедури регулює тільки загальні принципи, що впливають з інших джерел права або ж щось інше, що виходить за ці рамки».

К.ю.н., доц. Головашевич О. О.: «Як Ви оцінюєте роль принципу справедливості в податковому правозастосуванні?»

Дисертант: «Встановлено визначальну роль принципу справедливості в аспекті стягнення податків. Так, державна система оподаткування принципово приймається громадянами тільки тоді, коли є таке ж і справедливе застосування податкового права. Чим більше невинуватих об'єктивними причинами нерівності при справлянні податків та зборів, тим менше готовність громадян сплачувати такі платежі. Слід враховувати, що оподаткування є активним втручанням держави в основні права осіб. Подібне втручання може бути виправдане лише виходячи з позицій верховенства права, при умові, що воно здійснюється на пропорційних засадах і враховує принцип рівності. З цих причин адміністративні органи принципово не мають права на розсуд в питаннях про те, чи будуть вони в конкретному випадку стягувати податок або не будуть. Так само в більшості випадків відсутнє право на розсуд в питанні розміру оподаткування. У цій сфері в податковому праві - в значно

більшому ступені, ніж в іншому адміністративному праві, - діє система "пов'язаного адміністрування"».

К.ю.н., доц. Товкун Л. В.: «Якими принципами повинні керуватися контролюючі органи в Німеччині та Україні під час реалізації наданих їм повноважень?»

Дисертант: «В рамках даного дослідження було визначено систему принципів, якими повинні керуватися податкові органи при вчиненні конкретної юридично значущої дії. В Німеччині 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. Потрібно відмітити, що управлінські акти контролюючих органів України також повинні відповідати нормативно закріпленим вимогам та реалізовуватися на підставі конкретних нормативних приписів. Вимоги до управлінських актів контролюючих органів України, можуть бути опосередковано виведені із Кодексу адміністративного судочинства України, а саме ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, акти контролюючих органів у сфері оподаткування повинні: 1) відповідати вимогам принципу позитивного регулювання таких відносин (“дозволено тільки те, що прямо передбачено законом”); 2) відповідати меті з якою це повноваження надано (принцип телеологічної спрямованості); 3) бути обґрунтованими, тобто здійснюватися з урахуванням усіх фактичних обставин; 4) вчинятися неупереджено; 5) відповідати вимогам добросовісності; 6) відповідати вимогам розсудливості; 7) реалізовуватися з дотриманням принципу рівності перед законом (принцип недискримінації); 8) реалізовуватися з дотриманням принципу пропорційності; 9) відповідати вимогам принципу партисипативності (коли це визначено законом, наприклад, участь платника податків у процедурах розгляду заперечень на акт перевірки); 10) реалізовуватися з дотриманням вимог про розумний строк прийняття рішення».

К.ю.н., доц. Бондаренко І. М. «Що ви можете сказати про рівень кодифікації адміністративного та податкового права в Німеччині та Україні?»

Дисертант: «Встановлено, що як Німеччина, так й Україна йшли однаковим шляхом в аспекті послідовності кодифікації податкового права та загального права адміністративних процедур. Не зважаючи на те, що в Україні вже діє Кодекс адміністративного судочинства України і навіть є самостійні адміністративні суди, аж до сьогоднішнього дня відсутній Загальний закон про адміністративні процедури. Процедурні правила розкидані по різних правових нормах, які отримують свою формалізацію в низці нормативно-правових актах. А ось в податковому праві ситуація краща. Згідно із статтею 1 Податкового кодексу України цей законодавчий акт визначає

вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, і порядок їх адміністрування. Таким чином єдиним кодифікованим нормативно-правовим актом (Податковим кодексом України), в принципі, охоплюється як процедурне, так і матеріальне податкове право. Зважаючи на це ми можемо сформулювати тезу, що в Україні - аналогічно колишній ситуації в Німеччині - податкове право грає роль першопроходця в кодифікації загального права адміністративних процедур. Тому в ході майбутньої кодифікації загального права адміністративних процедур доведеться використати також правові конструкції і підходи, які були вироблені правовою наукою і судовою практикою в області податкового права».

К.ю.н., доц. Шаренко М. С. «Як співвідносяться загальні адміністративні процедури та податкові процедури?»

Дисертант: «Встановлено, що адміністративні процедури в податковому праві є особливим різновидом загальних адміністративних процедур. Основні риси не просто суміжні, але і майже ідентичні. Це стосується, наприклад, поняття адміністративного акта, а також питань про те, за яких передумов дозволяється включати в адміністративний акт додаткові умови, як слід обґрунтовувати адміністративний акт і за яких підстав він може бути скасований. При цьому було також виявлено, що в деяких нюансах цілком можуть бути і відмінності, які, однак, не носять основоположного характеру, а, навпаки, тільки трохи інакше врівноважують одні й ті ж принципи, що знаходять застосування. Так, наприклад, адміністративні акти можуть бути скасовані як за загальним Законом про адміністративні процедури (ЗАП), так і за Законом про податкові процедури (ЗПП)».

Д.ю.н., доц. Дамірчиєв М. І. «На вашу думку, чи є наділеними розсудом контролюючі органи?»

Дисертант: «В дисертаційній роботі зазначається, що контролюючі органи України в чітко визначених приписах податкового законодавства випадках наділяються розсудом. Такий розсуд є публічно-владним та реалізується на виконання наданих контролюючим органам дискреційних повноважень. Важливою умовою реалізації розсуду є дотримання контролюючим органом особливостей застосування розсуду, мети з якою цей розсуд надано та процедури реалізації відповідної дискреції. Якщо умови та мета застосування розсуду стосуються матеріальних аспектів реалізації дискреційних повноважень, то процедура здійснення розсуду має яскраво виражений процесуальний характер. Так, до прикладу, контролюючий орган після завершення основного строку документальної позапланової перевірки має право на продовження строку такої перевірки у межах визначених приписах податкового законодавства (матеріальний аспект). При цьому такого роду дискреція повинна реалізовуватися до моменту завершення основного строку перевірки (з метою забезпечити дотримання принципу правової визначеності), а сам платник податків (по відношенню до якого і реалізуються відповідні контрольні заходи) бути

повідомлений про реалізацію такого дискреційного повноваження не пізніше останнього дня перевірки».

К.ю.н., ас. Смичок Є. М. «Як співвідноситься адміністративне та податкове право в Німеччині та Україні?»

Дисертант: «За результатами провадження дослідження констатується, що з позицій системного підходу податкове право в Німеччині існує як особлива підгалузь адміністративного права, що неодноразово проявляється як в формально-правовому, так і в матеріально-правовому, в процесуально-правовому відношенні. У процесуально-правовому відношенні податкові спори в Німеччині розглядаються фінансовими судами. Таким чином, існує самостійна підсудність, проте вона всіма визнається особливою формою адміністративної юрисдикції. У формально-правовому відношенні право податкових процедур (Steuerverfahrensrecht) є особливим правом адміністративних процедур. Таким чином, в той час як Закон про адміністративні процедури (VwVfG) регулює загальне право адміністративних процедур, Закон про податкові процедури містить регулювання відповідно до права податкових процедур. Нарешті, податково-фінансове право є особливою частиною адміністративного права і в матеріально-правовому відношенні. Матеріальне адміністративне право регулює насамперед компетенцію адміністративних органів щодо видання адміністративних актів. Що ж стосується матеріального податкового права, то воно визначає регулювання конкретної вузької сфери управлінських відносин – податкових відносин. У загальному і цілому аналіз як формальних, так і матеріально-правових і процесуальних параметрів веде до висновку, що податково-фінансове право є в будь-якому відношенні особливою частиною адміністративного права. Що ж стосується податкового права України, то на сьогоднішній день склалися різні підходи до детермінації його місця в національній системі права. При цьому, відмінною рисою податкового права України від податкового права Німеччини є той аспект, що воно в жодному випадку не розглядається як складова частина адміністративного права. В правовій доктрині України існують три підходи до визначення місця податкового права в системі права України: а) податкове право як складний інститут фінансового права; б) податкове право як підгалузь фінансового права; в) податкове право як самостійна галузь права. В рамках даного дослідження було зроблено висновок, що податкове право України характеризується цілою низкою рис, які дозволяють визначити його щонайменше як підгалузь фінансового права, або ж щонайбільше (в недалготривалій перспективі) як самостійна галузь права».

К.ю.н., доц. Шульга Т. М. «Які підходи до формальної визначеності податкових процедур існують в Німеччині та Україні?»

Дисертант: «В рамках дисертаційного дослідження було визначено підходи щодо формальної визначеності податкових

процедур в Німеччині та Україні. Зазначено, що в Німеччині податкові процедури можуть бути: а) чітко процедурно регламентовані; б) процедури не пов'язані певними формами. В останньому випадку непов'язаність процедури певною формою не обумовлює можливість діяти суб'єкту владних повноважень довільно, не керуючись при цьому жодними нормативними регуляторами. Тобто, у випадку непов'язаності податкової процедури нормативно визначеними формами, податковий орган повинен керуватися загальними або ж конституційними правовими принципами. Що ж стосується податкового права України, то потрібно відмітити, що диспозитивність у визначенні форми процедури є доволі сумнівною. Так, у відповідності з положеннями ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Вищезазначена конституційна норма встановлює позитивний принцип регулювання діяльності суб'єктів публічно-владних повноважень, що може бути визначене в правилі: “дозволено тільки те, що прямо передбачено законом”. Тобто без вказівки на можливість розсуду в аспекті обрання алгоритму поведінки суб'єктом владних повноважень, самовільне визначення процедур є неправомірним. В рамках податкового права України довільна форма встановлення процедур не передбачається. Тобто контролюючий орган повинен діяти тільки в порядку, визначеному процедурними приписами діючого законодавства. Однак, можуть об'єктивно виникати ситуації, у відповідності з якими прогалини в процедурному регулюванні унеможливають досягнення цілей, які впливають із матеріальних за своїм характером повноважень контролюючих органів. В даному випадку мова йде про ситуацію, за якої контролюючий орган має конкретне повноваження, проте процедура його реалізації не визначена, або ж містить прогалини. Саме в таких ситуаціях для України було б за доцільне застосувати досвід Німеччини в аспекті допустимості довільного визначення контролюючим органом алгоритмів власної поведінки».

Після відповідей на запитання з відгуком на дисертацію виступив науковий керівник – доктор юридичних наук, професор Кучерявенко Микола Петрович.

У відгуку зазначено тематику опублікованих статей, апробацію результатів дослідження, наукову новизну положень, розроблених особисто дисертантом, а також практичне значення отриманих результатів.

Як показав аналіз змісту наукової розробки, вибрана дисертантом тема дослідження є досить актуальною та такою, що представляє теоретико-прикладне значення. Для досягнення поставленої мети і задач цієї дисертації Йорг Пуделька вірно визначив об'єкт, предмет і методи дослідження, які уміло використав при вирішенні конкретних проблем

теоретичного та практичного характеру у своїй дисертації, а саме при визначенні ієрархічної моделі норм адміністративного права, порівнянні особливостей процедурного регулювання діяльності із вирішення податкових спорів, встановленні системи принципів реалізації повноважень податкових органів тощо. Їх застосування в роботі показало також, що здобувач грамотно володіє вибраним арсеналом дослідження, що в кінцевому результаті, дозволило йому логічно сформулювати наукову новизну цієї розробки, а також визначити теоретичне і практичне значення отриманих результатів дослідження.

Чітке знання предмету дослідження та проявлена при цьому системність пізнання дозволила дисертанту вивести відповідні науково-обґрунтовані висновки як по розділах, так і в цілому по дисертації. Такий підхід відобразився й на змісті розроблених у дисертації змін і доповнень до чинного податкового законодавства Німеччини та України.

Протягом роботи над дисертацією, змінювалося, у тому числі за вказівками наукового керівника, змістове наповнення більшої частини її розділів та підрозділів. При цьому дисертантом було проведено необхідний обсяг роботи з опрацювання значного переліку наукових, законодавчих та інших джерел за темою дослідження.

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення та вирішення наукового завдання, що полягає у формуванні науково-обґрунтованих пропозицій щодо визначення ієрархії норм адміністративного права Німеччини; встановлення системи принципів, яким повинні відповідати дії податкових органів; аналізу та співставлення німецьких та українських підходів до визначення місця податкового права в системі права; дослідження специфіки підходів до кодифікації загального права адміністративних процедур та податкового права в Україні та Німеччині; встановлення вимог (критеріїв належності), які висуваються до розсуду суб'єкта владних повноважень; з'ясування особливостей реалізації розсуду платника податків; визначення ролі оціночних понять у податковому правозастосуванні; дослідження формальної визначеності податкових процедур в Німеччині та Україні; аналізу особливостей реалізації правила відкладеної дії адміністративного акта в податкових процедурах Німеччини та України; з'ясування судово-юрисдикційних особливостей вирішення податкових спорів в Німеччині та Україні. Основні результати роботи містять вищенаведені положення.

У відгуку науковий керівник зазначив, що дисертація Йорга Пудельки була перевірена на наявність текстових запозичень, в результаті, чого зроблено висновок про те, що робота є самостійною, не містить ознак плагіату і може бути допущена до захисту.

Після цього слово було надано **рецензентам** наукової праці:

Доктор юридичних наук, професор Дмитрик О.О. відзначила достатньо високий науковий рівень дисертації Йорга Пудельки. Наукова новизна дослідження полягає, насамперед, у тому, що її автор, як показав аналіз змісту дисертації та опублікованих ним праць, на основі компаративного аналізу надав низку пропозицій по вдосконаленню як

податкового права Німеччини, так й податкового права України. Дисертант сформулював власне бачення розсуду в податковому правозастосуванні, ролі оціночних понять в податковому праві тощо.

Подана робота є ґрунтовним дослідженням, наукова достовірність якого обумовлена значною мірою й тим, що автор проаналізував значний обсяг бібліографічного та емпіричного матеріалу. Її зміст відповідає заявленій дисертантом науковій спеціальності, отримані результати піддані апробації. Цілі, поставлені автором дослідження, досягнуті. Ця дисертація має логічний і завершений характер, оформлена відповідно до існуючих вимог.

Окремо слід відмітити позицію дисертанта у відповідності з якою компетенція владних суб'єктів була класифікована на основі: а) предметного критерію (предметна компетенція); б) територіального критерію (територіальна компетенція). Так, автор резюмує, що предметна компетенція принципово орієнтується на відповідне спеціальне законодавство особливої частини адміністративного права. Що ж стосується територіальної компетенції, то вона в основному регламентується положеннями Закону про адміністративні процедури. Вище зазначені положення автором було зроблено в контексті дослідження типології компетенції владних суб'єктів у Німеччині.

Також заслуговує на підтримку послідовне дослідження дисертантом правової природи принципу офіційного з'ясування всіх обставин справи. Дослідження відповідного вихідного положення було проведено на основі компаративного аналізу законодавства Німеччини та України. Цікавим вбачається той аспект, що в Німеччині відповідний принцип отримує свою реалізацію як в судових, так й в адміністративних процедурах. Що ж стосується України, то принцип офіційного з'ясування всіх обставин справи має відношення виключно до порядку реалізації судових проваджень. При цьому автором було з'ясовано доктринальну природу відповідного вихідного положення. Так, дисертант вірно відмічає, що в Україні даний принцип, в силу своєї змістовної специфіки, може визначатися як принцип активної ролі суду.

Цікавим є також погляд автор на специфіку формальної визначеності податкових процедур. В Німеччині податкові процедури можна поділити на: а) чітко процедурно регламентовані; б) процедури не пов'язані певними регулятивними формами. В даному випадку, дисертант чітко та послідовно аргументує, що у випадку непов'язаності податкової процедури нормативно визначеними формами податковий орган повинен керуватися загальними або ж конституційними правовими принципами. Тобто науковець виділяє два рівні регулювання податкових відносин – регулювання за посередництвом звичайних нормативних приписів (в аспекті процедур, що мають чітку нормативну регламентацію) та регулювання на основі вихідних положень податкового права (в аспекті процедур, що не мають чітко визначеної форми регулювання).

Проте в роботі є низка положень, що мають достатньо спірний

характер.

Зокрема, дисертант зазначає про можливість повної судової перевірки належності застосування контролюючими органами оціночних понять. При цьому застосування оціночних понять пов'язане із реалізацією розсуду, який за своїм характером, як про це зазначає і сам дисертант, не підлягає судовій перевірці взагалі. Відповідно, дисертанту було б доцільно визначити критерії за якими повинна проводитися судова перевірка належності застосування контролюючими органами таких оціночних понять.

Спірним є також положення автора з приводу критеріїв належності розсуду. Мова йде про такий критерій як “телеологічна відповідність розсуду”. Відповідний критерій має радше декларативне значення, аніж практично-прикладне, в силу того, що телеологічну спрямованість надання розсуду не завжди вбачається за можливе визначити (ціль надання розсуду не завжди є чітко прописаною в рамках положень чинного законодавства).

Також слід було б приділити увагу проблематиці пов'язаній із перспективою застосування медіаційних процедур в аспекті діяльності із вирішення податкових спорів. На сьогоднішній день, як ніколи актуальною є проблематика пов'язана із досудовим вирішенням податкових спорів. Як в Україні, так і в Німеччині існують адміністративні процедури із вирішення податкових спорів. Саме відповідні процедури містять окремі медіаційні елементи. При цьому було б цікаво почути думки автора з приводу можливості запровадження повноцінних, самостійних медіаційних процедур із вирішення податкових спорів. Як приклад, можна навести підхід Нідерландів, де успішно застосовується податкова медіація.

Разом з цим, зазначені зауваження мають переважно дискусійний характер і за своїм значенням не знижують загальної позитивної оцінки розглядуваного дослідження.

Основні положення та висновки дисертації були належним чином висвітлені у публікаціях автора та апробовані під час участі у конференціях. На підставі вищенаведеного рецензент вважає, що дисертація Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» відповідає вимогам, які ставляться до такого виду робіт та може бути рекомендована до разової спеціалізованої вченої ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії.

Кандидат юридичних наук, доцент Котенко А. М. відзначив, що дослідження Йорга Пудельки виконане на актуальну тему, становить собою внесок у розвиток вітчизняної юридичної науки, отримані результати піддані апробації. Актуальність обраної теми дослідження, полягає, насамперед, у спробі автора комплексно дослідити процедури вирішення податкових спорів на основі порівняння підходів Німеччини та України.

Дисертація виконана на належному теоретико-методологічному рівні, є цілісним дослідженням, відрізняється послідовністю правового аналізу. У роботі відображено цілу низку наукових положень і

практичних рекомендацій, які спрямовані на вдосконалення податкового (адміністративного) законодавства як України, так і Німеччини.

Оцінюючи в цілому основні результати дослідження, можна зробити висновок, що вони є належним чином обґрунтованими, містять наукову новизну, мають як наукове, так і практичне значення.

На підтримку заслуговує визначення змістовної специфіки конструкції “право-обов’язок” в аспекті реалізації податково-правового розсуду. Так, науковець вірно відмічає, що в правовій доктрині України розсуд в основному пов’язується виключно з правом суб’єкта владних повноважень. Основною є позиція у відповідності з якою примусити орган до реалізації розсуду неможливо. При цьому дисертант послідовно та конструктивно аргументує позицію за якою, в тому випадку, коли реалізація права особи залежить від здійснення розсуду з боку органу влади – реалізація розсуду є обов’язковою. В такому випадку суб’єкт владних повноважень повинен: а) прийняти рішення на користь особи; б) прийняти рішення в якому аргументувати причину такої відмови. В той же самий час, у більшості випадків реалізація розсуду є виключним правом суб’єкта владних повноважень. Так, зокрема, коли контролюючий орган приймає рішення про продовження строків податкової перевірки за власним розсудом, що є виключно його правом, проте в жодному випадку не його обов’язком. Відповідний поділ дисертантом розсуду на обов’язковий до реалізації та вільний розсуд є обґрунтованим та заслуговує на підтримку.

Також хотілося б відзначити послідовність дисертанта при дослідженні непрямо закріплених принципів податкового права. В даному випадку мова йде про принцип самозахисту платника податків. Безумовно, платник податків повинен бути наділений ефективними засобами протистояння процедурним порушенням з боку суб’єкта владних повноважень.

Проте, робота не позбавлена і окремих недоліків. Спірним є висновок дисертанта, про негативний характер відсутності в Україні спеціалізованого закону або ж окремого кодифікованого нормативно-правового акту про адміністративні процедури. Прийняття відповідного акту змогло б забезпечити визначеність в аспекті принципів та виключно загальних положень адміністративних процедур, проте аж ніяк не систематизувало б комплексно спеціальне законодавство.

Слід звернути увагу про дискусійність позиції дисертанта при дослідженні підходів в аспекті застосування правила “відкладної дії адміністративних актів” в Німеччині та Україні. Здобувач резюмує, що в Німеччині в загальних адміністративних процедурах діє правило відкладеної дії адміністративних актів (зміст правила: адміністративний акт не діє до тих пір, доки триває процедура його оскарження). В той же самий час, в податкових процедурах Німеччини дане правило не діє. Це означає, що платник податків повинен спочатку оплатити податок, який він вважає незаконним, а вже потім оскаржувати його донарахування.

Аналогічна практика існує і в Сполучених Штатах Америки. Що ж стосується досвіду України то він є протилежним. Так, в податкових процедурах діє правило відкладеної дії адміністративних актів контролюючих органів на час їх адміністративного та/або судового оскарження. Даний підхід явно не є спрямованим на забезпечення реалізації фіскальних цілей та публічних інтересів держави. У зв'язку із цим, можливо є доцільним в певній видозміненій (адаптованій до українських реалій) формі застосування й Україною досвіду Німеччини? З приводу відповідного питання хотілося б почути позицію автора.

Незважаючи на окремі зауваження, дисертація Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» може бути рекомендована до разової спеціалізованої вченої ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії з відповідної спеціальності.

В обговоренні дослідження також взяли участь:

Канд. юрид. наук, доц. Кобильнік Д. А. зазначив, що в дисертації досліджено чимало важливих і дискусійних теоретичних та практичних проблем, використано значну емпіричну базу. Дисертація є завершеною комплексною науково-дослідною працею. В роботі отримані нові науково обґрунтовані результати, які в сукупності розв'язують наукове завдання.

У межах роботи проаналізована практика вирішення податкових спорів, як в Україні, так і в Німеччині. Автор правильно визначив основні напрями своїх досліджень. Вдало обрана методологія дослідження надала можливість дисертанту повністю досягти поставленої мети.

Враховуючи вищевикладене, дисертація Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» відповідає вимогам, які пред'являються до такого виду робіт, та може бути рекомендована до разової спеціалізованої вченої ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії.

Канд. юрид. наук, доц. Головашевич О. О. у своєму виступі підтримав попередніх доповідачів, акцентував увагу на глибокому змісті авторських визначень і висновків. Відзначив, що дослідження є теоретично і практично значущим. Підкреслив, що у процесі доповіді головних положень дослідження, а також під час відповідей на запитання, Йорг Пуделька продемонстрував знання нормативних та доктринальних джерел, на підставі яких була підготовлена дисертаційна робота, вміння їх узагальнювати, аналізувати, формулювати власні висновки.

У підсумку, дисертація Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» відповідає встановленим вимогам та може бути рекомендована до захисту в разовій спеціалізованій вченій раді за спеціальністю 081 «Право».

ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Йорга Пудельки на тему: «**Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)**»

Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету. Податкові відносини забезпечують формування економічної основи функціонування держави. Відповідний підхід обумовлюється тим, що чи не головним завданням податкових відносин є акумуляція податкових надходжень до відповідних бюджетів. Такого роду організаційно-майновий характер податкових відносин часто призводить до виникнення спорів між платником податків (суб'єкт, який керується власними економічними інтересами) та податковим органом (суб'єкт, який в основу своєї діяльності ставить забезпечення публічного інтересу).

Виникнення конфліктних ситуацій у сфері оподаткування обумовлює необхідність функціонування ефективно діючих механізмів вирішення податкових спорів – спеціальних процедур. Процедури вирішення податкових спорів раніше вже досліджувалися як в Україні, так і в Німеччині. Однак на сьогоднішній день не було здійснено системного та послідовного співставлення німецьких та українських процедур вирішення податкових спорів, відсутнім є системно-структурний аналіз відповідних інститутів. Компаративний аналіз процедур вирішення податкових спорів в Німеччині та Україні забезпечить формування пропозицій, які здатні забезпечити взаємну оптимізацію та модернізацію процедур вирішення податкових спорів у відповідних державах.

Багатьом важливим аспектам регламентації процедур із вирішення податкових спорів присвячували свої роботи такі українські вчені: Дмитрик О. О., Кобильник Д.А., Котенко А. М., Кучерявенко М. П., Сліденко А. В., Смичок Є. М., Товкун Л. В., Хохуляк В. В., Храбров А. О., Шаптала Н. К., Шевцова Н. В. та ін. З відповідної проблематики було також досліджено праці німецьких вчених, таких як: 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.

Теоретичним підґрунтям дисертаційної роботи стали наукові розробки не лише учених з фінансового, податкового права або ж адміністративного права, а й фахівців із загальної теорії держави та права, конституційного права. Окремі висновки дисертаційної роботи спиралися на напрацювання таких фахівців, як: Рабинович П. М., Скакун О. Ф., Тодика Ю. М., Харитоновна О. І., Христова Г. О. та ін. На підставі аналізу теоретичних положень та узагальнення

законодавства вироблено, обґрунтовано й викладено певні пропозиції.

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема роботи затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 10 від 24 лютого 2017 року).

Наукове завдання, розв’язання якого отримано в дисертації.

Мета даного дослідження полягає у поглибленні наукових знань і комплексній розробці теоретичних положень стосовно нормативного регулювання процедур із вирішення податкових спорів та підготовці науково обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення чинного податкового законодавства.

Для досягнення зазначеної мети у дисертаційній роботі поставлені такі завдання:

- визначити ієрархію норм адміністративного права Німеччини;
- встановити систему принципів, яким повинні відповідати дії податкових органів;
- співставити німецькі та українські підходи до визначення місця податкового права в системі права та розробити пропозиції щодо удосконалення змісту законодавчих норм;
- з’ясувати характер та особливості підходів до кодифікації загального права адміністративних процедур та податкового права в Україні та Німеччині;
- встановити вимоги (критерії належності), які висуваються до розсуду суб’єкта владних повноважень;
- з’ясувати особливості реалізації розсуду платника податків;
- визначити роль оціночних понять у податковому правозастосуванні;
- зробити висновок щодо доцільності формальної визначеності податкових процедур в Німеччині та Україні;
- проаналізувати особливості реалізації правила відкладеної дії адміністративного акта в податкових процедурах Німеччини та України;
- з’ясувати судово-юрисдикційні особливості вирішення податкових спорів в Німеччині та Україні.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що представлена робота є одним із перших в українській правовій науці комплексним дослідженням проблем, що присвячені компаративному аналізу процедур вирішення податкових спорів в Україні та Німеччині. У результаті дослідження сформульовано такі основні наукові положення і зроблено цілу низку висновків, що мають наукову новизну.

Уперше:

– обґрунтовано висновок щодо побудови ієрархічної (“пірамідальної”) структури норм адміністративного права, яка виглядає наступним чином: “Адміністративне право в законах Федерації - у тому числі податкові закони (наприклад, ЗПП)” – “Адміністративне право в

постановах федерального уряду” – “Адміністративне право в статутах Федерації (нім. «Bundessatzungen»)” – “Адміністративне право в Конституціях федеральних земель” – “Адміністративне право в законах федеральних земель” – “Адміністративне право в постановах уряду федеральних земель (нім. «Landesrechtsverordnungen»)” – “Адміністративне право в статутах федеральних земель(нім. «Landessatzungen») - у тому числі і податкові статuti муніципалітета”;

– детерміновано систему вимог (критеріїв належності), які висуваються до розсуду владного учасника адміністративних або ж податкових процедур, до яких відносяться: а) визначеність розсуду; б) телеологічна відповідність розсуду; в) встановленість меж розсуду;

– виділено сукупність понять оціночного характеру (“значна суворість”, “громадський інтерес”, “важлива умова”, “надзвичайне обтяження” (Німеччина), “розумна економічна причина (ділова мета)” (Україна)), які об’єктивно обумовлюють необхідність застосування розсуду контролюючим органом, оскільки без відповідного тлумачення суб’єктом владних повноважень ускладнюється або унеможлиблюється застосування законодавчих норм, які містять такі оціночні поняття;

– при визначенні системи принципів діяльності податкових органів Німеччини сформульовані вимоги до порядку реалізації повноважень таких органів: 1) переслідувати легітимну мету; 2) бути придатними для досягнення цієї мети; 3) бути необхідною для досягнення цієї мети; 4) бути співмірною для досягнення цієї мети;

удосконалено:

– характеристику державного примусу у податково-правовій сфері через деталізацію наступних рис: а) примус у сфері оподаткування є різновидом державного примусу; б) 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;

– на підставі співставлення нікчемних адміністративних актів в Німеччині та первинно недійсних актів в податковому праві України – висновок щодо об’єктивних підстав застосування платником податків самозахисту шляхом недопущення негативного впливу на власну діяльність (наприклад, недопущення посадових осіб до проведення безпідставної перевірки);

– висновок щодо широкої концепції змісту адміністративного акту в сфері податкового регулювання, у відповідності з якою він є головним інструментом дій адміністраціями, оскільки за його посередництвом владний суб’єкт може забезпечити регламентацію суспільних відносин у конкретних випадках;

набули подальшого розвитку:

– твердження з приводу того, що сукупність норм, які забезпечують реалізацію податкових процедур повинна розглядатися як підгалузь права адміністративних процедур, адже перше використовує ті ж самі правові інститути і передбачає особливості тільки в конкретних випадках, за специфічних причин, що впливають з мети правового регулювання;

– положення про диференціацію адміністративних актів контролюючих органів: а) акти, що обумовлюють сприяння (ініціативи) з боку платника податків (наприклад, для розстрочення суми податкового боргу платник податків повинен подати відповідну заяву); б) акти, що реалізуються виключно контролюючими органами самостійно (наприклад, прийняття податкового повідомлення-рішення та накладення на платника податків відповідних фінансових санкцій реалізується безвідносно до волі та бажання платника податків);

– позиція, у відповідності з якою слід поруч із індивідуальним адміністративним актом виділяти адміністративні акти, які стосуються невизначеного кола осіб, або можуть стосуватися визначеного кола, виходячи із загальних ознак (наприклад, за територіальним критерієм), чи стосуватися публічно-правової властивості будь-якої речі, характеру її використання суспільством;

Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження. Положення, висновки та рекомендації, що містяться в дисертації, науково обґрунтовані та достовірні. Це обумовлено застосуванням сукупності методів наукового пізнання. Діалектичний метод забезпечив об'єктивне та всебічне пізнання правової дійсності, пізнання її динаміки, з'ясування сутності явищ, що досліджуються, в єдності їх матеріального змісту і юридичної форми. В основу дослідження був поставлений порівняльно-правовий метод, який дозволив співставити та дослідити правові інститути, юридичні поняття та досвід процедурного регулювання податкових відносин в Німеччині та Україні. Логічний метод пізнання дав можливість аналізувати основоположні для даного дослідження поняття, що розкривають зміст дисертаційної роботи. Історичний (хронологічний) метод дозволив дослідити процес становлення та розвитку доктринальних підходів та нормативного регулювання податкових процедур. На основі системного методу проаналізовано систему принципів реалізації дискреції посадовими особами податкових органів, визначено особливості конструювання та послідовності реалізації податкових процедур, окреслено складну систему адміністративних актів у сфері оподаткування. Завдяки використанню формально-юридичного методу проведено змістовний аналіз та тлумачення нормативних приписів, які визначають основи податково-процедурного регулювання вирішення податкових спорів як в Німеччині, так й Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому,

що вони можуть бути використані: у *науково-дослідній сфері* – для подальшого опрацювання проблем із вирішення податкових спорів; *правотворчій діяльності* – при розробці проектів законів про внесення змін до Податкового кодексу України, інших актів податкового законодавства; *правозастосовній діяльності* – на науково-методичних семінарах із проблем застосування податкового законодавства; у *навчальному процесі* – при підготовці навчальних та навчально-методичних посібників та видань із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у вищих навчальних закладах.

Апробація матеріалів дисертації. Основні результати дослідження оприлюднені на міжнародних, всеукраїнських конференціях, зокрема: «Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації Української держави» (м. Одеса, 3 – 4 березня 2017 р.); «Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення» (м. Дніпро, 1-2 квітня 2017 р.); «Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)» (м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р.).

Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувача. Основні положення дисертації опубліковано у 9 наукових працях, серед яких 6 наукових статей, опублікованих у фахових виданнях, і 3 тези доповідей на науково-практичних конференціях.

Список публікацій здобувача за темою дисертації та відомості про апробацію матеріалів дисертації:

наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пуделька Й. Дополнительные положения к административным актам. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право. 2016. № 2. С 131–139.
2. Пуделька Й. Адміністративний розсуд: поняття та розмежування із судовим розсудом. Порівняльно-аналітичне право. 2016. № 6. С. 197–199.
3. Pudelka J. Die Unwirksamkeit von für öffentliche Dienstleistungen. Проблеми законності. 2017. Вип. 136. С. 153–160.
4. Pudelka J. Öffentlich-rechtliche Verträge als Grundlage der Entstehung, Änderung und Beendigung von Rechtsverhältnissen unter Berücksichtigung des Steuerrechts. Проблеми законності. 2017. Вип. 139. С. 211–217.
5. Пуделька Й. Дополнительные положения к административным актам в условиях реализации налоговых административных процедур. Visegrad Journal on Human Rights. 2017. № 2. Ч. 1. С. 162–168.
6. Пуделька Й. Публично-правовые договоры как основания возникновения, изменения и прекращения правоотношений и их применение в налоговом праве. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 3. Т. 1. С. 193–196.

наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Пуделька Й. К вопросу допустимости дополнительных положений к административным актам согласно законодательства Федеративной Республики Германии. Правове регулювання суспільних відносин в умовах демократизації Української держави: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 3–4 берез. 2017 р.). Одеса: Міжнародний гуманітарний університет, 2017. С. 128–130.

2. Пуделька Й. О публично-правовом договоре как особой форме договора. Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (м. Дніпро, 1–2 квіт. 2017 р.). Дніпро: Дніпропетровський гуманітарний університет, 2017. С. 255–257.

3. Пуделька Й. Налоговая процедура как особый вид административной процедуры. Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур): матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 5–6 жовтня. 2018 р.). Харків: Асоціація фінансового права України, 2018. С. 128–140.

Оцінка мови та стилю дисертації. Дисертація написана українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення в дисертації матеріалів дослідження – науковий.

У результаті попередньої експертизи дисертації Йорга Пудельки «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» у межах фахового семінару, який було проведено на базі кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, та за результатами голосування (з 15 осіб, які взяли участь у голосуванні, за – 15; проти – 0; утримались – 0).

УХВАЛЕНО:

1. Затвердити висновок про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)».

2. Констатувати, що за актуальністю, ступенем новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною цінністю здобутих результатів дисертація Йорга Пудельки відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам п. 10 Порядку проведення експерименту з присудження ступеня доктора філософії затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 р. № 167.

3. Рекомендувати дисертацію Йорга Пудельки на тему «Порівняльно-правовий аналіз адміністративних процедур при вирішенні податкових спорів (на прикладі Німеччини та України)» до

захисту на здобуття ступеня доктора філософії у разовій спеціалізованій вченій раді за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

професор кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
доктор юридичних наук, професор



О. О. Дмитрик

Рецензент:

доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
кандидат юридичних наук, доцент



А.М. Котенко