ВІДГУК

офіційного опонента докторки юридичних наук, професорки, завідувачки кафедри адміністративного та інформаційного права Інституту права, психології та інноваційної освіти Національного університету «Львівська політехніка» Бліхар Марії Миронівни на дисертаційне дослідження Гінди Оксани Миколаївни на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві», поданої на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дослідження. Утвердження України як правової і демократичної держави європейського зразка передбачає, серед іншого, і формування скоординованої системи реалізації та захисту прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб. Одна з таких систем реалізації і захисту прав у разі їх порушення публічною адміністрацією втілена у створенні адміністративних судів і адміністративного судочинства. Сьогодні можна вважати доконаним фактом те, що судовий контроль за публічною адміністрацією є невід'ємним атрибутом правової держави Україна.

Для захисту прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб використовують різні правові форми й засоби, адміністративне ж судочинство спрямоване на захист прав особи в публічно-правових відносинах від порушень з боку саме суб'єктів владних повноважень.

Зрештою, розвиток правосуддя в Україні залежить від утвердження принципів верховенства права та гарантування права кожного громадянина на справедливий судовий розгляд неупередженим судом, що передбачає забезпечення доступу до правосуддя, справедливої судової процедури, незалежності та професіоналізму суддів тощо. У цьому контексті зауважимо, що

нинішні реалії, зміни в публічно-правовій сфері, як і різноманіття та складність спорів у ній (зокрема, за зверненням податкових органів), вимагають оптимізації форми адміністративного судочинства. Водночас, як слушно зазначає дисертантка, з уваги на тему наукової розвідки, будь-який правовий засіб боротьби з негативною поведінкою платників податків має бути ефективним з точки зору результативності та своєчасності. І одним з ключових пріоритетів у цьому напрямку на етапі реформування судової системи декларується спеціалізація суддів.

Такими положеннями й обґрунтовується актуальність і важливість дослідження провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві. Тим паче, що на практиці такі ситуації викликають чимало суперечливих міркувань. Окрім того, станом на сьогодні бракує ґрунтовних досліджень, які були б присвячені процесуальним питанням щодо провадження за зверненням податкових органів до адміністративних судів.

Тож розв'язувана в дисертаційній роботі Оксани Гінди наукова проблема має чітко визначену актуальність і потребує подальших досліджень, з огляду, зокрема, на недосконаліть вжитих на законодавчому рівні термінозистем, неоднозначність наукових поглядів і випадки процесуальних зловживань на практиці.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації визначається методологією, якою послуговується дослідниця. Зокрема, Оксана Гінда використовувала методи аналізу і синтезу для детального розгляду проблеми, історичний метод для розуміння її еволюції та порівняльний метод для аналізу подібних явищ і юридичних норм. Серед загальнонаукових Оксана Миколаївна застосовувала такі методи: узагальнення, індукції, дедукції, а з-поміж спеціальних – формально-логічний, порівняльно-правовий, логіко-юридичний та ін. Порівняльно-правовий метод було покладено основу зіставлення норм КАС України та ПК України, які регулюють особливості провадження, відкритого за заявою

податкових органів в Україні, з аналогічними правовими актами іноземних державах. Логіко-юридичний метод дав змогу дисертантці виокремити сутність та ознаки форми і видів провадження, відкритого за зверненням податкових органів, умов та передумов його відкриття тощо. Емпіричну базу дисертаційного дослідження становлять ухвали, рішення і постанови адміністративних судів усіх інстанцій, наукові, навчальні та довідкові видання.

Правильне використання комплексу методів для досягнення поставленої у дисертації мети, яка полягає в тому, щоб на основі аналізу адміністративно-процесуального і податкового законодавства, практики їх застосування, напрацювань правової науки у цих галузях здійснити комплексне наукове дослідження проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а також сформувати пропозиції щодо удосконалення законодавства, яке регулює особливості таких проваджень, дозволяє оцінити ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, як високий і належний. Цьому сприяла, зокрема, вдало визначена структура роботи.

Так, основна частина дисертаційної роботи складається з трьох розділів – «Теоретико-правові основи провадження в адміністративних судах у справах за зверненням податкових органів», «Провадження у справах за зверненням податкових органів в адміністративних судах та його особливості» та «Іноземний досвід та перспективи вдосконалення правового регулювання провадження у справах за зверненням податкових органів», у яких послідовно викладено загальні й особливі положення, що стосуються предмета дисертаційного дослідження – провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві.

Важливим етапом наукової роботи є визначення ключових понять і категорій з досліджуваної теми. І в першому розділі дисертації приділено увагу, зокрема, цьому питанню. Вказується на відсутність єдиної наукової позиції щодо правової природи провадження, відкритого за заявою, поданою в по-

рядку ст. 283 КАС України. Так, деякі науковці зараховують його до окремого провадження, інші називають таке провадження особливим, та найчастіше в науковій літературі висловлюється думка про відмінний від позовного вид провадження. На основі аналізу наукових положень зроблено висновок, що провадження, відкрите за заявою в порядку ст. 283 КАС України, варто розглядати як окремий вид проваджень, відмінний від позовного. Найбільш вдалою назвою цього виду провадження є непозовне провадження, оскільки в такому виді провадження відсутній «спір про право» (основна ознака, яку законодавець використовує для розмежування звернення податкового органу з позовною заявою або заявою), провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), провадження здійснюється за особливою, відмінною від загальної, процедурою, ну і для формування аналізованого правового інституту використана відмінна від загальної термінологія.

Наприкінці першого розділу підсумовано, що адміністративно-процесуальна правоздатність і дієздатність податкового органу, як суб'єкта звернення в порядку ст. 283 КАС України, виникає з моменту створення податкового органу, а точніше – з моменту державної реєстрації податкового органу як юридичної особи, у передбаченому законодавством порядку. Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному та позовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи. Щодо змісту прав, то відмінність правового статусу податкових органів у позовному та непозовному провадженнях існує в частині диспозитивних прав.

Другий розділ дисертації присвячений дослідженню особливостей провадження у справах за зверненням податкових органів в адміністративних судах. Дисертантка, зокрема, з'ясувала, що відкриття адміністративного провадження передбачає наявність певних передумов та умов. Передумовами слід вважати ті обставини, які створюють гіпотетичну можливість звернутися до адміністративного суду (це і волевиявлення щодо звернення до суду, і наяв-

ність адміністративної правосуб'єктності, і зарахування справи до юрисдикції адміністративного суду, і відсутність рішення суду, яке набрало б законної сили в аналогічній справі, і відсутність аналогічної справи, яка розглядається в суді). Слушно зазначає дисертантка, що для забезпечення ефективності судового розгляду справ за ст. 283 КАС України варто встановити, що такі справи розглядаються, як правило, у спрощеному порядку без виклику учасників процесу. Проте з ініціативи суду чи на підставі обґрунтованого клопотання учасника справи розгляд може бути здійснений у спрощеному порядку з викликом учасників процесу.

У третьому розділі проаналізовано іноземний досвід та перспективи вдосконалення правового регулювання провадження у справах за зверненням податкових органів. Відтак встановлено, що у правових системах аналізованих держав основними формами здійснення адміністративного судочинства є усна та письмова. В адміністративних процесуальних законах Литви, Латвії, Естонії, Німеччини, Франції та Польщі передбачено один вид провадження – позовне. Дослідження особливостей функціонування в зарубіжних державах інститутів стягнення податкового боргу, самих механізмів стягнення та судового розгляду відповідних справ дали підстави для висновку, що здебільшого там не передбачено необхідності звертатися до суду для стягнення податкового боргу. Але в окремих випадках, для забезпечення прав платників податків, у податкових законах держав та в адміністративних чи цивільно-процесуальних кодексах все-таки передбачено можливість судового розгляду подібних справ.

За результатами здійсненого аналізу дисертантка зробила висновок, що правовий статус податкових органів, як сторони податкового спору чи позовного провадження, багато в чому збігається з правовим статусом учасника непозовного провадження, проте має певні відмінності. Найсуттєвіші відмінності у правовому статусі податкових органів у позовному провадженні та провадженні, відкритому за заявою, поданою у визначеному ст. 283 КАС Ук-

раїни (непозовному) порядку, пов'язані з обсягом прав та обов'язків. Податковий орган як заявник у порядку, визначеному ст. 283 КАС України, може відмовитися від заяви за умови, якщо підстави звернення до суду більше нема. Інститути примирення та медіації не можуть бути застосовані у провадженні, відкритому за заявою податкового органу, що подана у визначеному ст. 283 КАС України порядку. Предмет заяви в порядку ст. 283 КАС України може стосуватися лише обставин, які закріплені в ч. 1 цієї статті, підстави подання такої заяви також чітко визначені та закріплені в законах України (наприклад, у ПК України). Щодо зміни предмета або підстави подання заяви, надісланої до суду в непозовному провадженні окремо, то, на думку Оксани Гінди, такі дії є неприпустимими, оскільки це суперечить суті вказаного провадження. Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у непозовному та позовному провадженнях є оперативність розгляду адміністративної справи.

Наведені в роботі положення новизни та висновки є цікавими і важливими, тому доцільно навести найсуттєвіші з них. Наприклад, положення новизни зі статусом *вперше*:

– запропоновано виділити новий вид адміністративного судочинства – непозовне провадження, доповнивши КАС України новим розділом «Непозовне провадження»;

– здійснено класифікацію окремих видів проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а саме справ, які можуть розглядатися в порядку, визначеному ст. 283 КАС України: 1) справи, які безпосередньо стосуються стягнення чи зменшення податкового боргу; 2) справи, які сприяють чи забезпечують стягнення податкового боргу та строків, що застосовуються в цьому провадженні (строки, встановлені ст. 283 КАС України, і строки, встановлені іншими статтями КАС України та законами України);

– проведено порівняльний аналіз співвідношення проваджень, передбачених ст. 283 та ст. 289-2 КАС України. Виявлено, що ці статті дублюють одна одну в частині підстав звернення до суду, а саме: встановлення заборони

виїзду за кордон для керівника юридичної особи – платника податків, який має податковий борг, проте встановлюють різні процедури розгляду зазначених справ. Відтак запропоновано виключити ст. 289-2 з КАС України.

Заслуговують на увагу й окремі висновки дисертації, відповідно до яких Оксана Миколаївна:

– пропонує провадження, яке відкрито за заявою податкових органів в адміністративному суді, вважати окремим видом адміністративного судочинства – непозовного, оскільки таке провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України), здійснюється за особливою, відмінною від загальної (характерної для проваджень відкритих за позовними заявами), процедурою, а для формування цього правового інституту використано відмінну від загальної термінологію. Відтак було виявлено несумісність положень про непозовне провадження зі змістовим наповненням правил проведення судочинства, що визначені у ст. 283 чинної редакції КАС України. З огляду на це запропоновано: 1) доповнити ст. 12 КАС України положенням, що адміністративне судочинство здійснюється в порядку позовного та непозовного провадження; 2) з глави 11 розділу ІІ КАС України виключити ст. 283 і подати її окремим розділом з назвою «Непозовне провадження»;

– акцентує увагу на спірності категорії «спір про право» як підстави відмови у відкритті провадження за зверненням податкових органів, що є інструментом платника податків, який дозволяє уникати пришвидшеної процедури розгляду визначених у ст. 283 КАС України категорій справ. «Спір про право», як умова відкриття провадження за зверненням податкових органів, значно обмежує можливості застосування ст. 283 КАС України та не вирішує проблеми зі штучно створеними спорами про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду. Не всі звернення платників податків до суду з позовом для оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду в порядку

ст. 283 КАС України, здійснюються лише з метою затягування настання негативних наслідків для платника податків, у них може існувати реальний «спір про право». Оксана Гінда вважає, що в цьому випадку доцільно вилучити з переліку умов відкриття провадження за зверненням податкових органів та підстав для відмови у відкритті провадження такої підстави як наявність «спору про право»;

– обґрунтувала, що чинне законодавство України дійсно передбачає різні процедури стягнення коштів за податковим боргом щодо платників податків фізичних осіб та юридичних осіб. Загалом інститут стягнення коштів за податковим боргом містить деякі внутрішні суперечності і потребує законодавчого оновлення. Диференціація способів стягнення податкового боргу залежно від виду особи-платника податків є невиправданою. Дисертантка вважає, що відсутні такі концептуальні ознаки платників податків, які б зумовлювали необхідність існування відмінного правового порядку стягнення податкового боргу з фізичних і юридичних осіб. Строки реалізації права на стягнення податкового боргу є надто тривалими та ускладнюють досягнення мети цього інституту. Внесення змін до ПК України щодо стягнення коштів за податковим боргом контролюючим органом без звернення до суду (п. 95.5 ст. 95 ПК України) є обґрунтованим і виправданим.

Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій. Дисертація О. М. Гінди є одним з перших комплексних наукових досліджень відкритого за заявою податкових органів провадження в адміністративному судочинстві України, виконаним на основі законодавчих норм та актуальної правозастосовної практики.

У дисертаційній роботі справді набули подальшого розвитку: положення про практичне значення розмежування передумов та умов відкриття провадження за заявою податкових органів; обґрунтування необхідності відмови від категорії «спір про право» як підстави відмови у відкритті та підс-

тави закриття провадження, відкритого за заявою податкового органу; необхідність уніфікації процедури судового стягнення коштів за податковим боргом незалежно від виду платника податків; положення про відмінність правового статусу податкового органу залежно від форми судового провадження; виявлення проблем правового регулювання провадження, відкритого за заявою податкових органів, та запропоновано шляхи їх вирішення; узагальнення досвіду шести іноземних держав щодо видів, форм провадження у податкових справах, а також практики розгляду справ, які є аналогічними справам, що можуть розглядатися в порядку, визначеному ст. 283 КАС України.

Повнота викладу положень дисертації в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації. Основні положення та висновки дисертаційного дослідження викладено в 11 наукових працях, зокрема в 3 наукових статтях у фахових виданнях України з юридичних наук, 1 праця додатково відображає наукові результати дисертації та опублікована в зарубіжному періодичному виданні (Республіка Словаччина), а також у 7 збірниках тез або публікацій матеріалів науково-практичних конференцій.

Це свідчить про повноту і раціональність викладу. Положення дисертаційного дослідження логічно викладені.

Структура роботи зумовлена метою і завданнями дослідження.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Дисертація відкриває поле для наукової дискусії, в рамках якої варто було б відповісти на такі питання і зауваження:

1. Розділ 3.1 дисертації (с. 172-200) присвячено дослідженню іноземного досвіду розгляду податкових справ адміністративними судами. Дисертанткою у межах цього розділу обрано наступні держави: Французьку Республіку, Федеративну Республіку Німеччини, Республіку Польща, Естонську Республіку, Литовську Республіку та Латвійську Республіку. Звідси виникає пи-

тання: чому вибір впав саме на ці країни, чи достатньо повно вони репрезентують іноземний досвід розгляду податкових справ адміністративними судами. Оскільки предметом дослідження виступають лише країни ЄС видається, що більш вдалою назвою цього підрозділу була б «Європейський досвід з розгляду та вирішення податкових спорів адміністративними судами» або ж «Досвід держав Європейського Союзу з розгляду та вирішення податкових спорів адміністративними судами». На нашу думку, це точніше дозволило б відобразити коло тих країн, які обрані дисертанткою для дослідження.

2. Досить часто відповідачі (у цьому випадку – платники податків) відмовляються отримати судову повістку чи копії заяви з додатками або для затягування судового розгляду, або для підготовки подання адміністративного позову на дії, бездіяльність чи рішення податкових органів. Чи не простежуєте Ви таких проблем з огляду на те, що хоча Кодекс адміністративного судочинства й утвердив процесуальність провадження у справах за зверненням податкових органів, проте до тих положень, що безпосередньо не врегульовані КАС, застосовуються здебільшого загальні вимоги до адміністративного позову, а це суперечить правовій природі заяви як формі звернення податкових органів до адміністративного суду для виконання затверджених повноважень?

3. Сьогодні ведеться дискусія щодо ймовірності та можливостей співвідношення міжнародного і національного права у правопорядку України, хоча, на переконання багатьох наших науковців, практика застосування міжнародних угод свідчить про втілення принципу переваги міжнародного права. У цьому контексті потрібно відзначити актуальність проблем і техніки використання практики Суду ЄС, з якою вітчизняні суди та органи влади часто не знайомі. Тому виникають труднощі щодо правового розуміння текстів рішень Суду ЄС, безперечно, у цьому випадку йдеться лише про адміністративну юстицію. Отже, щодо мого зауваження: у дисертації наведено мало інформації (окрім згадки на сторінці 129), що стосувалася б правильного використання

практики Європейського суду з прав людини та Суду ЄС відповідно до ратифікованих міжнародних договорів у межах предмета дисертаційного дослідження.

4. Незважаючи на те, що дисертантка на сторінках 138 і 169 своєї дисертаційної роботи торкається проблематики доказування, все ж таки доцільно було детальніше проаналізувати цю тему, зокрема, що стосується змісту та особливостей доказування у податкових справах в адміністративному судочинстві України (у контексті цього можна було і з'ясувати зміст доказування під час розгляду податкового спору в адміністративному судочинстві, і виявити законодавчі норми щодо особливостей доказування у цій категорії справ). Адже ця проблема наразі докладно не досліджувалася.

5. Зрештою, і на це також вказує чимало дослідників, сьогодні непоодинокими є випадки зловживання процесуальними правами в адміністративному судочинстві під час ухвалення судових рішень. Хоча все ще існує правова невизначеність поняття «процесуальні зловживання», підміна невиконання, неналежного виконання окремих процесуальних обов'язків категорією «зловживання». Тож доцільно було в дисертаційній роботі бодай кількома абзацами узагальнити судову практику щодо випадків зловживання процесуальними правами в адміністративному судочинстві, зокрема й у контексті категорій публічно-правових спорів і видів адміністративних справ, також варто було проаналізувати статистичні дані щодо рішень суду стосовно суб'єктів (сторін) таких зловживань, їх видів, а також щодо випадків вжиття заходів процесуального примусу тощо.

Водночас висловлені зауваження нітрохи не применшують позитивного враження від опонованої дисертаційної роботи, навпаки, мають дискусійний характер і спрямовані, як рекомендація, на продовження дослідження з урахуванням цих побажань.

Висновок

Дисертаційне дослідження Гінди Оксани Миколаївни на тему «Провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві» відповідає вимогам пунктів 6, 7, 8, 9 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 січня 2022 року № 44, є завершеною самостійною науково-дослідною роботою, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують наукове завдання, яке має істотне значення для юридичної науки, а його авторка – Гінда Оксана Миколаївна – заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри адміністративного
та інформаційного права
Інституту права, психології
та інноваційної освіти
Національного університету
«Львівська політехніка» **Марія БЛІХАР**