

**До спеціалізованої вченої ради ДФ 35.051.154
Львівського національного університету
імені Івана Франка
79000, м. Львів, вул. Університетська, 1**

ВІДГУК

**офіційного опонента – академіка Національної академії правових наук
України, доктора юридичних наук, професора, першого проректора
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
Кучерявенка Миколи Петровича
на дисертацію Гінди Оксани Миколаївни на тему:
«Провадження за зверненням податкових органів
в адміністративному судочинстві»
подану на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право»
за спеціальністю 081 «Право»**

Ознайомлення з матеріалами дисертації Гінди Оксани Миколаївни, а також з публікаціями здобувачки освітньо-наукового ступеня дає підстави стверджувати, що дисертанткою було проведено дослідження, яке є актуальним як в теоретичному, так і практичному плані, сформульовано відповідні висновки та пропозиції, що виносяться на захист. Дисертантка виконала роботу на належному науковому й методологічному рівні та досягла поставлених дослідницьких цілей. Цей відгук підтверджується основними критеріями, які покладаються в основу оцінювання рівня дисертаційного дослідження.

Актуальність теми дослідження. Інтереси платників податків і держави завжди взаємно протистоять. Основна мета платників полягає в отриманні максимальної фінансової вигоди за мінімальних витрат, включаючи стратегії ухилення від сплати податків. Держава, представлена податковими органами, прагне забезпечити дотримання податкового законодавства та максимальний

збір податків у бюджеті. У зв'язку з тим, що платники податків часто використовують засоби, спрямовані на ухилення від сплати податків, держава повинна мати ефективні інструменти для реагування на такі неправомірні дії. Один з таких інструментів - це можливість подання податковими органами заяви до адміністративного суду згідно зі статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України або подання позовної заяви до адміністративного суду.

Будь-який юридичний інструмент для протидії негативній поведінці платників податків повинен бути ефективним з точки зору результативності та своєчасності. Додавши статтю 283 до Кодексу адміністративного судочинства України, законодавець ставив за мету надати податковим органам ефективний інструмент для протидії негативній поведінці платників податків і стимулювати досягнення бажаного результату. Проте судова практика і аналіз наукової літератури вказують на наявність недоліків у правовому регулюванні такого провадження, зокрема в КАС України та Податковому кодексі України, що суттєво впливає на ефективність його використання.

Актуальність теми дисертаційного дослідження також виявляється у відсутності комплексних дисертаційних чи монографічних досліджень, які належним чином враховують сучасні тенденції судової практики та чинні норми права, що стосуються провадження за заявою податкових органів в адміністративному судочинстві України.

Оцінка методології дослідження. З позиції опонента дисертант вдало сформулювала мету дослідження – на основі аналізу адміністративно-процесуального та податкового законодавства, практики їх застосування, напрацювань правової науки в цих галузях здійснити комплексне наукове дослідження проваджень, відкритих за заявою податкових органів, а також сформулювати пропозиції щодо удосконалення законодавства, яке регулює особливості проваджень, відкритих за заявою податкових органів.

Не викликає зауваження й окресленні: об'єкт (суспільні відносини, які виникають у зв'язку із зверненням податкових органів в адміністративний суд)

та предмет дослідження (провадження за зверненням податкових органів в адміністративному судочинстві).

Як вбачається з відповідних положень дисертації здобувач володіє методологією наукового пізнання складних проблем теорії та практики юридичних наук.

Дослідження ґрунтується на застосуванні різних методів, включаючи загальнонаукові та спеціально-юридичні, для досягнення поставленої у дисертаційній роботі мети. Серед загальнонаукових методів використовуються аналіз, узагальнення, індукція, дедукція. Спеціальні методи включають формально-логічний, порівняльно-правовий, логіко-юридичний та інші.

Порівняльно-правовий метод використовується для аналізу та порівняння норм Кодексу адміністративного судочинства України та Податкового кодексу України з аналогічними правовими актами іноземних держав. Логіко-юридичний метод допомагає виокремити сутність та ознаки форм та видів провадження, умов та передумов відкриття судового провадження та інші аспекти.

Нормативна база дослідження включає Конституцію України, міжнародні договори, Кодекс адміністративного судочинства України, Податковий кодекс України, закони України, підзаконні нормативно-правові акти та правові акти іноземних держав.

Емпірична база дослідження складається з ухвал, рішень та постанов адміністративних судів на всіх рівнях, а також наукових, навчальних та довідкових видань.

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій сформульованих у дисертації. Дисертація вражає переконливістю наукових положень, висновків і рекомендацій. Це досягнуто завдяки вдалим і чітким визначенням мети та завдань, а також чіткому визначенню об'єкта і предмета дослідження. Автор використовує як загальнонаукові, так і спеціально-юридичні методи пізнання державно-правових явищ, що додатково підсилює переконливість дисертаційних висновків. Важливо відзначити, що положення,

висновки і рекомендації ґрунтуються на широкому використанні як вітчизняних, так і зарубіжних наукових джерел. Ефективність дослідження підтверджується достатнім емпіричним матеріалом, який був зібраний самим здобувачем.

Достовірність наукових положень дисертації. Наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є достовірними, оскільки вони представляють собою результат осмислення автором науково-теоретичного доробку в галузі філософії, психології, податкового та адміністративно-процесуального права. Основні висновки підтверджені ґрунтовним аналізом положень адміністративно-процесуального права України та інших країн, які регламентують розгляд проваджень відкритих за заявою податкових органів.

Автором проведено докладне вивчення, аналіз та узагальнення значної кількості судових проваджень відкритих за заявою податкових органів, судовий розгляд яких відбувався упродовж 2019-2023 років. Використано правові позиції та висновки Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Також враховані дані судової статистики, яка була опублікована на веб-порталі «Судова влада України».

Автор висвітлює свої висновки в 11 публікаціях, з яких 4 – наукові статті, опубліковані у фахових виданнях з юридичних наук, з них 1 стаття – у зарубіжному періодичному виданні, а також 7 тез доповідей на конференціях.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що ця дисертаційна робота є одним з перших комплексних наукових досліджень провадження, відкритого за заявою податкових органів в адміністративному судочинстві України, виконаним на основі норм законодавства та актуальної правозастосовної практики. Враховуючи актуальність дослідження, вибрану мету і завдання, одержано результати дослідження, в межах яких:

уперше:

– 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, які застосовуються в цьому провадженні (строки встановлені ст. 283 КАС України, 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 ст. ст. 283 та 289-2 КАС України 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 встановлює різні процедури розгляду зазначених справ. Унаслідок чого запропоновано виключити ст. 289-2 із КАС України;

удосконалено:

– позицію щодо визначення передумов та умов відкриття провадження, а також розмежувальних ознак вказаних категорій;

– положення щодо критеріїв розмежування правової природи позовної заяви та заяви, поданої в порядку ст. 283 КАС України;

– правила обрання форми провадження, відкритого за заявою податкового органу, визначивши, що за загальним правилом розгляд справ, передбачених ст. 283 КАС України, має відбуватися у спрощеному непозовному провадженні без виклику учасників справи (письмовому провадженні);

отримало подальший розвиток:

– 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 підстави 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 в залежності 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 у порядку визначеному ст. 283 КАС України.

Опонент висловлює думку, що викладені в дисертації положення можуть сприяти удосконаленню адміністративно-процесуального права України та практики його застосування з метою виконання завдань судового адміністративного провадження. Хоча не з усіма науковими положеннями, аргументацією, висновками та пропозиціями дисертанта можна погодитися беззастережно. На дискусійності деяких з них буде акцентовано під час аналізу змісту дисертації. Водночас необхідно відзначити глибоке розуміння здобувачем піднятої ним проблематики, яка багато в чому є визначальною для вітчизняної адміністративно-процесуальної доктрини.

Також відзначено, що у дисертації обґрунтована необхідність внесення змін і доповнень до статей Кодексу адміністративного судочинства України.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною і завершеною науковою працею, в якій висунуті положення, проведено узагальнення та сформульовані висновки, рекомендації та пропозиції є результатом особистих досліджень, спрямованих на вивчення проблем, пов'язаних із розглядом судових справ відкритих за зверненнями податкових органів. Аргументація базується на детальному аналізі відповідного законодавства, науково-правових джерел, емпіричного матеріалу та міжнародного досвіду.

Оцінка змісту дисертації. Структура роботи, за висновком рецензента, правильно і логічно побудована. Автор вдало використав дедуктивний метод для аналізу питань, розглядаючи їх від загального до конкретного. Автор систематично впорядкувала матеріал у трьох розділах, охоплюючи семи підрозділах, які відповідають поставленим завданням та питанням.

У першому розділі дисертаційної роботи визначено, що податкові органи можуть використовувати два різні підходи до звернення до адміністративного суду: позовне провадження та провадження відкрите за ст. 283 КАС України. Здійснено аналіз та порівняння правової природи цих двох видів провадження. Встановлено, що основні відмінні ознаки другого виду провадження включають: 1) відсутність реального правового конфлікту; 2) друге провадження стосується окремої, виділеною сфери суспільних відносин (ч. 1 ст. 283 КАС України); 3) застосування специфічної процедури, відмінної від загальної, притаманної провадженням відкритих за позовними заявами; 4) використання термінології, відмінної від загально прийнятої, при конструюванні розглядуваного правового інституту.

На підставі аналізу суті позовного провадження та провадження відкритого за заявою податкового органу в порядку, визначеному ст. 283 КАС України, а також враховуючи правову природу заяви та позовної заяви, запропоновано внести доповнення до ст. 12 КАС України. Зокрема визначити, що адміністративне судочинство реалізується в рамках позовного та непозовного проваджень. Крім того, висловлюється пропозиція виключити статтю 283 КАС України з глави 11 розділу II КАС України та включити її до окремого розділу з назвою "неповне провадження".

В першому розділі дисертаційної роботи висловлено тези про умови та передумови відкриття провадження за зверненням податкових органів, які розвинуто в другому розділі. Зокрема, запропоновано авторське розуміння передумов та умов відкриття судового провадження. Так, передумовами відкриття судового провадження є наявність обставини, яка дає право на звернення до адміністративного суду. В свою чергу умовами відкриття судового провадження є наявність обставин за якими може бути відкрите певне адміністративне провадження. Доведено, що передумови відкриття позовного та непозовного проваджень є ідентичними. Стверджується та обґрунтовується, що виділення умов та передумов відкриття судового провадження має практичне

значення, а саме відсутність принаймні однієї із передумов відкриття провадження у справі є цілковитою перепорою для відкриття провадження.

У межах дослідження умов відкриття провадження передбаченого ст. 283 КАС України запропоновано відмовитися від застосування категорії «спір про право» як умови відкриття провадження у наведених вище справах.

В другому розділі роботи запропоновано, що з метою досягнення термінологічної визначеності, єдності судової практики, чіткості розуміння законодавства податковими органами, статтю 289-2 КАС України необхідно виключити із КАС України.

Запропоновано, що строки, які визначені в ст. 283 КАС України, за джерелом їх нормативного закріплення, можна розділити на строки встановленні: ст. 283 КАС України; іншими статтями КАС України; в інших нормативно-правових актах. Встановлено, що процесуальні строки у справах передбачених ст. 283 КАС України визначаються як конкретно встановленими періодами часу, наприклад звернення до суду, строк розгляду судової справи, так і оціночними категоріями, такими як негайно, невідкладно.

Доведено, що КАС України не визначає чітких процесуальних правил, які підлягають застосуванню при розгляді справ відкритих за заявою податкових органів у порядку визначеному ст. 283 КАС України. Зроблено висновок, що КАС України не закріплює форми провадження у справах непозовного провадження. Запропоновано закріпити в КАС України загальне правило розгляду справ визначених ст. 283 КАС України, згідно якого розгляд вказаних справ повинен відбуватися у спрощеному провадженні без виклику учасників справи та спеціальне правило, що з ініціативи суду чи мотивованого клопотання учасника може відбуватися у спрощеному провадженні з викликом учасників справи.

В третьому розділі дисертаційної роботи здійснено дослідження форм та видів судового провадження в адміністративних судах України та справ відкритих за зверненням податкових органів у країнах Балтії, Франції, Німеччини та Польщі. Зроблено висновок, що форми провадження в

адміністративних судах у країнах зазначених у дисертаційному дослідженні є достатньо схожими між собою та формами провадження в адміністративних судах в Україні. Виявлено певні відмінності в особливостях обрання конкретної форми судового провадження у наведених вище державах.

Виявлено ряд недоліків правового регулювання розгляду судових справ передбачених ст. 283 КАС України та об'єднано у відповідні групи. Запропоновано шляхи вирішення наведених вище проблем та недоліків правового регулювання провадження відкритого за заявою податкових органів у порядку ст. 283 КАС України.

Оформлення дисертації. Дисертація відповідає нормативним вимогам і стандартам, забезпечуючи системне викладення матеріалу. Стиль, форма та зміст рукопису свідчать про професійність дисертантки, її схильність до наукового аналізу та вміння ефективно використовувати літературні, нормативні джерела та судову практику для формування власних теоретичних і практичних висновків та рекомендацій. Основні положення, висновки, пропозиції та рекомендації дисертації в цілому вражають послідовністю, аргументованістю і завершеністю.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Дисертаційне дослідження містить відповідні посилання на авторів, яких згадує дисертантка у тексті, дотримуючись законодавства про авторські права при використанні їх ідей, розробок та тверджень. Також відзначено відповідні положення законодавства про авторські права, надаючи повну та достовірну інформацію щодо результатів наукової діяльності та використаних методів дослідження. Ці аспекти дозволяють зробити висновок про те, що дисертантка дотримується вимог академічної доброчесності.

Дискусійні положення та зауваження. Оцінюючи позитивно рецензовану роботу, необхідно вказати на наявність деяких недостатньо аргументованих положень, дискусійних моментів щодо яких хотілося б почути більш детальну авторську аргументацію.

1. З приводу визначення провадження за ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України, як окремого процесуального інституту. Дисертантка неодноразово у своїй роботі визначає провадження за заявою податкового органу як окремий «правовий інститут». В теорії права під інститутом права прийнято розуміти систему відносно відокремлених від інших і пов'язаних між собою правових норм, які регулюють певну групу (вид) однорідних суспільних відносин. На наше переконання, для того щоб певне нормативне утворення могло трактуватися як окремий «правовий інститут», то воно повинно відповідати як певним якісним, так і кількісним показникам. Відповідно, можливість класифікації однієї процесуальної статті як окремого інституту права є доволі дискусійним. Отже, хотілося б почути більше аргументів авторки з приводу виокремлення приписів статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України в окремий інститут адміністративного судочинства. Зокрема, було б доцільним аргументувати позицію з приводу достатності кількісної складової в аспекті визначення відповідних положень як самостійного процесуального інституту права.

2. З приводу поняття «процесуальна заінтересованість». Дисертантка неодноразово застосовує у своїй роботі поняття «процесуальна заінтересованість». При цьому не розкриває сутність даної категорії, не аргументує її застосування та не пояснює характеризуючі ознаки. Мова йде, зокрема, про застосування відповідної категорії у наступному реченні: *«Відмінністю в процесуальній заінтересованості податкових органів у неპозовному та позовному провадженні є оперативність розгляду адміністративної справи»*. Вживання таких специфічних, доктринально-обумовлених конструкцій потребує додаткової аргументації з боку авторки. Фактично, про змістовне наповнення застосовуваного поняття ми можемо тільки здогадуватися із положень, в яких воно фігурує. Однак, в такому випадку, страждатиме концептуалізація даного поняття. Навряд воно стосується виключно інтересів владного суб'єкта податкових відносин. Таким чином, було б доцільним з боку дисертантки розкрити зміст дефініції «процесуальна

заінтересованість», окреслити іманентні риси відповідного поняття, визначити системним чином в чому полягає та де отримує свій вияв процесуальна заінтересованість як владного суб'єкта, так і правозобов'язаного учасника податкових відносин тощо.

3. З приводу виокремлення окремого судового провадження відмінного від позовного як недоліку процесуально-правового регулювання. У своїй роботі, зокрема, на сторінці 217 дисертації зазначається наступне: *«Недоліки правового регулювання судових справ відкритих за заявою податкових органів стосуються наступних питань: 1) виокремлення окремого виду судового провадження відмінного від позовного...»*. Тобто, із вище зазначеної позиції вбачається, що авторка розглядає виокремлення окремого виду судових проваджень (безспірних проваджень) радше як негативне явище адміністративного судочинства. В той же самий час, на с. 218 роботи відмічається наступне: *«Досліджено, що провадження, яке відкрито за заявою податкових органів в адміністративному суді, слід відносити до окремого виду адміністративного судочинства – непозовного, оскільки таке провадження стосується окремої, виділеної сфери суспільних відносин (ч.1ст.283 КАС України) ...»*. Отже, ці позиції є певною мірою контраверсійними, адже суперечать одна одній. З одного боку дисертантка визначає виокремлення окремої категорії проваджень як негативне явище, тоді як в іншому випадку – наполягає на необхідності такого виокремлення. Це обумовлює необхідність прояснення позиції авторки із відповідного питання.

4. З приводу медіації/примирення у податковому правозастосуванні загалом та у процедурах вирішення податкових спорів зокрема. На сторінці 219 дисертації зазначається наступне: *«Інститути примирення та медіації не можуть бути застосовані у провадженні відкритому за заявою податкового органу, яка подана в порядку визначеному ст. 283 КАС України»*. Так, нам відомо про положення ч. 5 ст. 47 КАС України, де зазначається наступне: *«Сторони можуть досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії*

судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі». В той же самий час, цікава позиція дисертантки з приводу допустимості та й взагалі обґрунтованості застосування медіації при вирішенні податкових спорів. Як контролюючий орган, інтерес якого безумовно полягатиме у досягненні фіскальних цілей, може відмовитися від донарахувань здійснених по відношенню до платника податків чи погодити їх зменшення? Контролюючий орган, який при вирішенні податкового спору йде на реалізацію медіаційних процедур, може керуватися одним із наступних факторів: а) аргументація прийнятих ним рішень є слабкою та/або не відповідає положенням чинного законодавства, а відповідно і донарахування/штрафні санкції є безпідставними; або б) контролюючий орган має потенційну або дійсну корупційну зацікавленість у тому, щоб піти на поступки платнику податків. Якщо резюмувати нашу позицію – контролюючий орган не може поступитися в рамках вирішення податкового спору публічним інтересом держави.

5. З приводу контраверсійності позицій автора. Мова йде про наступні положення (с. 221 дисертації): *««Спір про право», як умова відкриття провадження за зверненням податкових органів, значно обмежує можливості застосування ст. 283 КАС України та не вирішує проблеми з штучно створеними спорами про оскарження обставин, які є підставою для звернення податкового органу із заявою до суду. Не усі випадки звернення платника податків до суду із 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 затягнення настання негативних наслідків для платника податків, у них може існувати реальний «спір про право. Вважаємо, доцільно виключити із переліку умов відкриття провадження за зверненням податкових органів та підстав для відмови у відкритті провадження такої підстави як наявність «спору про право»».* З вище зазначеного не до кінця залишається зрозумілою позиція авторки: обґрунтованим чи ні є подальше застосування категорії «спору про право»? З одного боку, авторка говорить, що ультимативність спору про право в контексті застосування положень ст. 283

Кодексу адміністративного судочинства України часто призводить до зловживань платником податків з метою уникнення негативних наслідків. Тоді як з іншого боку, дисертантка говорить, що далеко не в усіх випадках заяви платника податків про наявність спору про право є безпідставними. І при цьому, авторкою резюмується, що категорію «спір про право» таки доцільно прибрати з положень ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Можливо, все ж таки, не слід так однозначно стверджувати про необхідність виключення положення щодо «спору про право», так як зловживання можливі не тільки з боку платника податків, але й із боку контролюючого органу? Як приклад можна навести ситуації із накладенням адміністративного арешту на рахунки платника податків, яким передували незаконні призначення перевірок платника податків.

В той же час, висловленні зауваження не зменшують значущості зроблених автором висновків. Вищевикладені дискусійні положення не впливають на загальний позитивний рівень рецензованої роботи, не піддають сумніву основні наукові результати, отримані дисертантом, натомість можуть бути предметом обговорення на захисті дисертації у разовій спеціалізованій вченій раді.

ЗАГАЛЬНИЙ ВИСНОВОК

Дисертація Гінди Оксани Миколаївни на тему «Проведення за зверненням податкових органів в адміністративне судочинство», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, містить нові науково-обґрунтовані результати, що відрізняються новизною в постановці і вирішенні проблем та висновків, які виносяться на захист, за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня

2019 року №283), наказу МОН України №40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) і Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії (Постанова Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року №44 зі змінами від 21.03.2022 року №341 та від 19.05.2023 року №502), а її автор – Гінда Оксана Миколаївна, заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

Перший проректор
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
доктор юридичних наук, професор
академік Національної академії
правових наук України

Микола КУЧЕРЯВЕНКО