

*До спеціалізованої вченої ради Д 17.051.07
Запорізького національного університету
Міністерства освіти та науки України*

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора, народного депутата України Гетманцева Данила Олександровича на дисертацію Смичка Євгена Михайловича «Судові доктрини у податковому праві», подану на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Актуальність теми дисертаційної роботи. Формування судових доктрин з податкового права не завжди вирізняється послідовністю. Часто відповідні судові доктрини з одних і тих самих питань є прямо протилежними за своїми змістом. Відповідно, дослідження, які присвячені визначенню правової природи судових доктрин у податковому праві та їх систематизації мають неабияку цінність для власне доктрини податкового права. В цьому полягає практична складова актуальності проваджуваного дослідження. Що ж стосується теоретичної складової актуальності, то вона полягає в тому, що дисертантом було чи не вперше в науці податкового права проведено співставлення судових доктрин у податковому праві із суміжними правовими категоріями.

Актуальність та доцільність проведеного Смичком Євгеном Михайловичем дослідження не викликає жодних сумнівів. В наш час як ніколи постає актуальною проблема пов'язана із необхідністю формування системного уявлення про судові доктрини у податковому праві, адже це забезпечить судову практику конкретним інструментарієм для уніфікації підходів до формального та змістовного структурування правових позицій, що синтезуються в рамках судових проваджень із вирішення податкових спорів.

ВХ.№ 624
« 10 » 09 2021 р.

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

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано 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).

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

Достовірність висновків, зроблених у дисертації Смичка Є. М., обумовлена поступовим дослідженням чинного законодавства України та практики його застосування, всебічним аналізом наукової літератури, правильно обраною методологічною основою дослідження. Використання дисертантом у своїй роботі різноманітних наукових методів дослідження дозволило досягти всебічності та повноти аналізу поставлених проблем. Дана робота виділяється своєю цілісністю, логічністю стилю викладення матеріалу та смисловою завершеністю.

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

судочинство.

Цілком слушним видається акцент, зроблений дисертантом на системі принципів податкового права, які отримали свою концептуалізацію у судових доктринах із вирішення податкових спорів. До таких принципів науковцем було віднесено: 1) доктринально-синтезовані принципи податкового права (презумпція добросовісності платника податків; принципи податкового законодавства); 2) власне принципи податкового законодавства (принцип презумпції правомірності рішень платника податків; принцип стабільності; принцип рівності платників податків (принцип недискримінації)). Фактично, такий підхід до класифікації судових доктрин у яких концептуалізуються принципи податкового права свідчить про теоретичну та практичну охоплюваність проваджуваного дослідження.

Новою та цікавою видається пропозиція автора з приводу типізації податково-правових судових доктрин на: 1) статичні судові доктрини; 2) динамічно-концептуалізовані судові доктрини, які, у свою чергу, розділено на продоктрини та контрдоктрини. При цьому автор визначає ознаки відповідних категорій судових доктрин. Так, наприклад, до ознак ознаки статичних судових доктрин, дисертантом було віднесено: 1) підвищену міру стабільності таких доктрин; 2) незмінність у темпоральному відношенні; 3) відсутність динамічно-розширювальної концептуалізації. Про комплексність підходу та в певній мірі дослідницьку сміливість свідчить формулювання науковцем формули структурування динамічно-концептуалізованих судових доктрини у податковому праві. Так, науковець зазначає, що відповідна формула має наступний вигляд: «a1» + «a2» + «a3» + ... = A, де a1, a2, a3 – змістовні елементи однієї, конкретної судової податково-правової доктрини, які у своїй сукупності формують зміст конкретної податково-правової доктрини (доктрини податкових вигод, доктрини реальності господарських операцій, доктрини розумної економічної причини (ділової мети) тощо); A – конкретна судова податково-правова доктрина. Такий підхід автора свідчить про вихід

на міждисциплінарний рівень при дослідженні окремих аспектів піднятої науковцем проблематики.

Достовірність одержаних результатів досягнута здобувачем завдяки використанню значного масиву вітчизняної та зарубіжної наукової літератури, шляхом опрацювання нормативного та емпіричного матеріалу. При цьому враховані праці фахівців з теорії держави та права, адміністративного права, фінансового права тощо. Викликає зацікавленість встановлена автором система ознак судової доктрини в доктрині податкового права, яку складають: 1) загальні ознаки – ті, що притаманні як доктрині податкового права загалом, так і відповідним галузевим судовим доктринам зокрема (концептуальність, загальна визнаність, системність, комплексність, підсумковість, наукова обґрунтованість, динамічність, практична спрямованість); 2) спеціальні ознаки – ті, що в спеціальному сенсі характеризують саме судові доктрини в доктрині податкового права (спеціальний суб'єктний склад творення таких доктрин; професійний рівень практиків, які формують такі доктрини; поєднання фактичної сторони та нормативного підґрунтя). Вміння не просто визначати ознаки досліджуваного явища, але й проводити їх класифікацію свідчить про високу ерудицію та системність підходів науковця.

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

Наукова новизна результатів дисертації полягає у тому, що дисертація є одним із перших доктринальних досліджень, у якому комплексно, з використанням сучасних методів пізнання, врахуванням здобутків вітчизняної та зарубіжної науки податкового права, було описано правову природу судових доктрин у податковому праві, проведено їх класифікацію, досліджено специфіку становлення відповідних доктрин. У результаті

проведеного дослідження визначено загальні тенденції на поточному етапі формування судових доктрин у податковому праві. Тобто, дисертант не тільки звертає увагу на дійсний стан судово-доктринального оформлення судових позицій, але й системно та обґрунтовано прогнозує перспективний вектор розвитку судових доктрин у податковому праві. До цього часу судові доктрини у податковому праві лише фрагментарно досліджувалися на доктринальному рівні та без оцінки їх перспективного розвитку. Ведучи мову про наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, варто зазначити, що у роботі порушені недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати результати теоретико-прикладного характеру. Схвалення заслуговують більшість положень наукової новизни, які виносяться на захист.

Цікавою є позиція автора з приводу визначення алгоритмів формування судових доктрин у податковому праві. До таких алгоритмів науковець відносить: 1) первинно нормативний (на нормативному рівні закріплюється поняття чи положення, яке в подальшому отримує свій концептуалізований розвиток на рівні судової практики); 2) первинно судовий (спочатку на рівні судової практики отримує свій розвиток певна доктрина, яка в подальшому повністю або ж фрагментарно закріплюється на рівні закону); 3) виключно судовий (має місце в тому разі, якщо судова доктрина розвивається без нормативно закріпленої передумови та в подальшому не отримує своєї фіксації на рівні закону). При цьому дисертант вірно наголошує на тому, що окремо взята судова доктрина може змінювати алгоритм свого розвитку. Так, будь-яка доктрина, що сьогодні формується виключно у порядку судової практики, може згодом зазнати концептуальних трансформацій на рівні закону. Отже, дисертант не просто встановив можливі способи становлення судових доктрин у податковому праві, але й визначив кореляцію таких алгоритмів, можливість переходу одного в інший.

Позитивним є також той аспект, що науковець сформулював дефініцію

поняття «судова доктрина в доктрині податкового права», під якою пропонується розуміти невід’ємний складник доктрини податкового права, що являє собою сукупність положень, на основі яких конкретизується зміст податково-правових норм, підстави їх об’єднання, з’ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу на поведінку осіб, що формується спеціальними суб’єктами й зумовлюється визначенням предметом фахового дослідження, який характеризується фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям. Формування дефініції свідчить про глибокий аналіз піднятої проблематики. При цьому без визначення основоположних категорій мова про послідовне наукове дослідження не може йти. З вище зазначеної дефініції випливає, що автор вивіряє кожен складник відповідного визначення, а це у свою чергу вказує на ґрунтовний теоретичний рівень дослідження.

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

- навчальному процесі – при підготовці навчальних та навчально-методичних видань з дисципліни «Податкове право», а також у рамках освітнього процесу у вищих навчальних закладах, що забезпечують підготовку фахівців за правничими спеціальностями;

- науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблематики, пов’язаної із формуванням судових доктрин у доктрині податкового права;

- правозастосовній діяльності – для вдосконалення підходів до практичного застосування норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України в рамках проваджень із вирішення податкових спорів;

- правотворчій діяльності – при підготовці пропозицій з приводу внесення змін до чинного податкового законодавства та законодавства про

адміністративне судочинство.

Повнота викладення матеріалів у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Основні положення та результати дисертації викладено в 47 наукових працях, до яких зокрема відноситься 1 стаття у 20-томній «Великій українській юридичній енциклопедії», 23 статті, що опубліковані у фахових виданнях України та зарубіжних виданнях (2 з них у співавторстві), 18 статей у нефахових наукових виданнях та тези 5 доповідей на українських і міжнародних науково-практичних конференціях.

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

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

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Відзначаючи теоретичну і практичну цінність дослідження Смичка Євгена Михайловича «Судові доктрини у податковому праві», позитивно оцінюючи його, водночас відзначаємо, що окремі положення роботи мають дискусійний характер, потребують більш глибокого обґрунтування.

1. В Дисертаційній роботі на с. 156-157 отримало своє формулювання доволі дивне за змістом положення: «Вбачаємо за необхідне наголосити на тому, що у європейському праві правова доктрина формується вищими судовими інстанціями (Суд Справедливості та Європейський суд з прав людини)». Дивним у даному положенні є застосований автором термін

«європейське право». На сьогоднішній день є усталеним підхід, у відповідності з яким виділяють дві ключові правові системи: романо-германську (система континентального права) та англосаксонську (система загального права). При цьому виділяють ще цілу низку інших типів правових систем (наприклад, система релігійного права, традиційного права, латиноамериканського права тощо). Однак сам термін «європейське право» не є усталеним у правовій доктрині. В окремих випадках поняття «європейське право» хибно застосовують по відношенню до правової системи Європейського Союзу. Втім європейське право надуманий термін, адже більшість європейських держав якраз таки і відносяться за типом своєї правової системи до романо-германських або ж англо-саксонських правових систем. Навіть якщо терміносполукою «європейське право» автор хотів об'єднати право Європейського Союзу та систему нормативних положень, що були сформовані Радою Європи, то такий підхід є не зовсім коректним, адже штучне об'єднання цих різних за змістом та географічним охопленням систем права призведе до порушення логіки співвідношення права ЄС та правових положень Ради Європи між собою, та й взагалі призведе до неправильної кореляції вище зазначених системних утворень із загальновизнаними правовими сім'ями - романо-германською та англосаксонською. Підсумовуючи потрібно констатувати, що формування нових термінів або ж застосування спірних терміносполук повинно бути виправданим. Безцільне примноження нових понять, які не можуть бути належним чином співвіднесені з уже усталеними термінами тільки призводить до руйнування послідовних зв'язків у правовій доктрині.

2. На с. 237 Дисертації міститься наступне авторське положення: «Наразі ми маємо на увазі звернення при вирішенні судової справи суб'єктами творення судової доктрини у певній галузі права до принципів відповідної галузі законодавства, у нашому випадку, до принципів, сформованих у рамках ст. 4 Податкового кодексу України, а також до основоположних та/або

загальних принципів права». Тобто, в даному випадку дисертант виділяє наступні категорії принципів до яких повинні звертатися судді у процесі формування судових доктрин у податковому праві: 1) принципи закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України; 2) основоположні та/або загальні принципи права. При цьому автор не звертає увагу на цілу низку непрямо закріплених принципів податкового законодавства, що отримують свою формалізацію в низці приписів податкового законодавства (не у системі дефінітивно-окреслених принципів п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України). Однак, ігнорувати такі принципи недопустимо. Вони також суттєво впливають на формування судових доктрин в податковому праві. Неодноразово суди піднімали питання з проводу впливу непрямо закріплених принципів податкового права на регламентацію податкових відносин. Наприклад, положення принципу стабільності, однак не того, що закріплений у п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, а того, що отримує свою непряму формалізацію в рамках приписів. п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України та стосується нормотворчих процедур в аспекті встановлення місцевих податків та зборів. Непрямо закріплені принципи податкового права в кількісному відношенні суттєво переважають прямо закріплені принципи податкового законодавства. Таким чином дисертанту було б доцільно уточнити власну позицію з приводу відповідної проблематики.

3. На с. 231 Дисертації в контексті об'єктивних критеріїв визначення оціночних понять зазначається: «... До об'єктивних запобіжників відносимо:... дія етичних вимог з необхідності забезпечення авторитету судді та судової влади; ... суспільні очікування від судової діяльності, що зумовлює повагу до останньої». Тобто, якщо узагальнити, то до об'єктивних критеріїв тлумачення оціночних понять автор відносить, зокрема: 1) дію етичних вимог; суспільні очікування. Та чи не здається дисертанту, що окреслені ним критерії є в підвищеній мірі оціночними. Етичні правила формуються із загальновизнаних або ж галузево-обумовлених стандартів, які не зважаючи на

їх важливість для конкретної сфери, все одно характеризуються тією чи іншою мірою суб'єктивності. Що ж стосується суспільних очікувань, то вони є абсолютно суб'єктивними. Суспільні очікування не можуть бути однозначно об'єктивізованими. Суспільні очікування – це вже площина емоцій, які не придатні для їх нормативної формалізації, а відповідно, не можуть суспільні очікування виступати поняттям, що може фігурувати у правозастосуванні. Тим більше, суспільні очікування характеризуються підвищеною мірою волатильності, що не сприяє його об'єктивізації. Взагалі, потрібно розпочати з того, що будь-яке оціночне поняття не може розглядатися як об'єктивне. Так, міра суб'єктивності може мати певну ступінь «відтінку». При цьому слід чітко усвідомлювати, що суб'єктивність це мабуть одна із головних іманентних рис оціночних понять. Без суб'єктивності відповідні поняття не були б оціночними. Таким чином дисертанту слід уточнити або ж додатково аргументувати власну позицію з приводу піднятої проблематики.

4. На с. 146 дисертаційної роботи аналізується справа Бусуттіл проти Мальти (Busuttil v. Malta) від 03.06.2021 року. При цьому дисертант звертає увагу на той аспект, що при вирішенні відповідної справи Європейським судом з прав людини було застосовано правову презумпцію. Однак, яка саме презумпція була застосована Європейським судом з прав людини залишається незрозумілим? Так, як особлива увага при вирішенні відповідного спору була приділена конкретному презумптивному положенню, то його слід було чітко детермінувати. Натомість, автор залишає тільки загальні посилання на якусь презумпцію, не конкретизуючи при цьому її. Можна було б припустити, що мова йде про презумпцію правомірності рішень платника податків, але відповідне презумптивне положення має національний характер (закріплене саме в податковому законодавстві України), тоді як справа яку розглядав Суд стосувалася спору, що первинно виник на Мальті. Дисертант, не конкретизував презумптивне положення, що лягло в основу вирішення спору у справі Busuttil v. Malta, що позбавляє комплексного розуміння нормативної

основи, яка і визначила результат такого спірного провадження. Фактично, мова йде про невизначеність, яка була закладена автором у відповідному положенні дисертаційної роботи. Такого роду невизначеність породжує багато запитань, відповіді на які повинен надати дисертант.

Водночас, зазначені зауваження суттєво не знижують загальну позитивну оцінку рецензованого дисертаційного дослідження, виконаного Є. М. Смичком. Наявність дискусійних питань, насамперед, характеризує складність, актуальність і багатоаспектність досліджуваної теми та власний підхід до її розгляду дисертантом.

Дисертація відповідає вимогам, що висуваються до відповідного різновиду наукових робіт згідно пп. 9, 10, 12 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 567. Таким чином, за змістом і оформленням дисертаційна робота відповідає вимогам МОН України. У публікаціях та авторефераті відображені основні положення дисертації. Дисертаційна робота Є. М. Смичка «Судові доктрини у податковому праві», відповідає вимогам, що висуваються до дисертаційних досліджень, а її автор Смичок Євген Михайлович – заслуговує присудження наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент:

**доктор юридичних наук, професор,
народний депутат України**

Д. О. Гетманцев



Підпис *Д. О. Гетманцева*
підтверджую
пер. Вікторія Р. М. Ле Анчона
Управління кадрів
Апарату Верховної Ради України
«26» 08 2021 р.