

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

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, доцента Хохуляка
В'ячеслава Віссаріоновича 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. На сьогоднішній день особливо актуальною постає проблема відсутності системності при формуванні судових доктрин, що призводить до появи прямопротилежних підходів до вирішення конкретної категорії податкових спорів. Це, у свою чергу, призводить до ситуацій, коли платник податків потрапляє у цілковиту правову невизначеність, адже не може достеменно спрогнозувати результат вирішення юрисдикційного спору. Більше того, самі суди перебувають у становищі постійної невизначеності (мова йде головним чином про суди першої та апеляційної інстанцій), адже при наявності різних підходів Верховного Суду нижчестоящі суди не можуть бути впевненими в тому, що їх позиція «вистойть» у суді касаційної інстанції. Всі ці питання і призводять до актуалізації проблематики пов'язаної з доктринальним оформленням правових позицій судів.

Судові доктрини у податковому праві постійно трансформуються і часто юридична наука не встигає відслідковувати такі судово-доктринальні новації. Що стосується дисертаційної роботи Смичка Євгена Михайловича, то в ній, якраз і було поставлено доволі амбітне завдання щодо визначення основних різновидів судових доктрин у податковому праві, прослідкувати їх генезу та становлення, визначення основних віх трансформації таких доктрин тощо.

ВХ.№ 625
« 10 » 09 2021 р.

Актуальним проведене дослідження є ще й тому, що дисертант спромігся вдало витримати баланс між практичною та теоретичною складовою проваджуваного дослідження. Як правило окремі наукові дослідження, що присвячувалися судовим доктринам у податковому праві, тяжіли або до надмірної теоретизації, при цьому не спираючись на практично-прикладну складову, або ж мали суттєво практичний ухил, і тим самим вирізнялися повною відсутністю теоретичних конструкцій.

Отже, дисертаційну роботу Смичка Євгена Михайловича цілком можливо вважати такою, що вирізняється актуальністю, має наукове та практично-прикладне значення. Крім того, додатково на користь актуальності дисертаційної роботи здобувача свідчить той факт, що саме останні декілька років Верховним Судом активно здійснюється концептуалізація доктринальних положень, що розробляються Судом за результатами вирішення податкових спорів. З огляду на наведене, обрана тема дисертації є актуальною як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до цільової комплексної програми Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. 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. Методологічним підґрунтям дисертаційної роботи слугував системний метод, який дозволив визначити системи правових доктрин та встановити місце судової доктрини в доктрині податкового права, окреслити систему суб'єктів формування судових доктрин у податковому праві,

визначити систему принципів податкового права, що набули своєї концептуалізації в рамках судових доктрин тощо. 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, а також сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного та перспективного законодавства у цій сфері.

У цілому, логічною виглядає структура викладення матеріалу у дисертаційній роботі. Її перший розділ присвячений дослідженню правової природи правових доктрин загалом, а саме було визначено поняття правової доктрини та місце судової доктрини у системі правових доктрин. Слід відмітити, що автором послідовно визначено співвідношення судової доктрини з іншими правовими категоріями. В рамках другого розділу автором було окреслено систему суб'єктів, що беруть участь у формуванні судових доктрин у податковому праві. Складноструктурована модель такого суб'єктного складу надала можливість автору виділити наступних суб'єктів формування судових доктрин: 1) Європейський суд з прав людини (міжнародний рівень); 2) Конституційний Суд України (національний рівень); 3) суди загальної юрисдикції (національний рівень). У третьому розділі було комплексно проаналізовано статичну та динамічну сторони формування судових доктрин у податковому праві. При цьому було чітко окреслено основні підстави формування судових доктрин у податковому праві. Що ж стосується четвертого розділу дисертаційної роботи, то він цілком присвячений дослідженню окремих різновидів судових доктрин у податковому праві. Така структура дозволила дисертантові охопити предмет дослідження та сформулювати нові доктринальні положення та запропонувати рекомендації з приводу модернізації вітчизняного законодавства щодо врегулювання відповідних відносин на сучасному етапі державотворчих процесів.

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, конституційного права тощо. Акцентовано увагу у роботі і на дослідженні положень чинного законодавства. Дисертантом досліджено співвідношення поняття «судова доктрина» із суміжними правовими категоріями, саме визначення їх спільних та відмінних рис дозволило прийти до однозначного висновку з приводу змістовного наповнення основоположної категорії – судової доктрини у доктрині податкового права.

Цінність роботи полягає у ґрунтовному аналізі становленню, поточного стану та перспективного розвитку окремих судових доктрин у податковому праві. Автор зазначає, що кожна окремо взята відповідна судова доктрина це, фактично, ціла система правових позицій та положень, які перебувають у складних зв'язках між собою, а у своїй єдності формулюють єдине ціле – конкретну судову доктрину у податковому праві.

Зважаючи на це можна констатувати, що достовірність отриманих висновків та обґрунтованість запропонованих пропозицій і рекомендацій визначається правильно обраним методологічним підходом до здійсненого дослідження, достатнім використанням наукового, нормативного та емпіричного матеріалу. Звертає на себе увагу також намагання здобувача працювати на різних рівнях наукового дослідження – від фундаментального (доктринального) до науково-прикладного. Кількість та якість використаних матеріалів, докладність їх аналізу створює передумови для забезпечення достатнього рівня достовірності та обґрунтованості дисертаційної роботи. Такий підхід дозволив дисертанту проаналізувати ключові аспекти зазначеної проблеми, розв'язання яких має важливе теоретичне і практичне значення, і які, на жаль, до цього часу залишаються малодослідженими, а також сформулювати низку корисних з наукової та практичної точки зору висновків

та пропозицій.

Наукова новизна результатів дисертації полягає в 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 проаналізовано правову природу судових доктрин у доктрині податкового права. В результаті проведеного дослідження визначено загальні тенденції розвитку судових доктрин у податковому праві та сформульовано концептуально нові напрями удосконалення законодавства у цій сфері, що запропоновані здобувачем особисто. До цього часу відповідні питання лише фрагментарно досліджувалися на доктринальному рівні. Оцінюючи наукову новизну основних положень, висновків і рекомендацій, слід відзначити, що у роботі порушені раніше недостатньо розроблені наукові та практичні завдання, розв'язання яких дозволило отримати результати теоретико-прикладного характеру.

Слід відмітити, що на схвалення заслуговують більшість положень наукової новизни, які виносяться на захист.

Цікавою є позиція автора, щодо окреслення причин формування судових доктрин у податковому праві. Так, дисертант зазначає, що причинами формування судових доктрин у податковому праві є: 1) колізійність нормативних приписів податкового законодавства; 2) прогалини у податково-правовому регулюванні; 3) оціночні поняття в податковому праві. При цьому дисертант вірно резюмує, що на відміну від колізій та прогалин оціночні поняття не можуть визначатися як негативне у праві явище. Так, в аспекті оціночних понять зазначаються, наступні ключові аспекти: а) судова доктрина може визначати підходи до тлумачення змісту таких оціночних податково-правових понять; б) судова доктрина визначає, який підхід – фіскальний або ж приватно-орієнтований – слід застосовувати до пояснення таких оціночних понять; в) судова доктрина розвиває зміст самого оціночного поняття.

Потребує також підтримки окреслена автором видова диференціація судових доктрин у податковому праві на: 1) статичні доктрини; 2) динамічно-концептуалізовані доктрини. Дисертант відмічає, що статичними є судові доктрини з вирішення податкових спорів, які характеризуються підвищеним ступенем стабільності. Ознаками таких доктрин є: а) підвищений ступінь стабільності; б) незмінність у темпоральному відношенні; в) відсутність динамічно-розширювальної концептуалізації. Що ж стосується динамічно-концептуалізованих доктрин, то вони, як вірно зазначає автор, характеризуються перманентним розвитком та/або трансформацією. Такого роду класифікація судових доктрин свідчить про високий доктринальний рівень проваджуваного дослідження так як автор зумів на основі дослідження конкретних судових кейсів сформулювати ґрунтовні та фундаментальні доктринальні положення.

У цьому ж контексті варто зазначити, що досить змістовним та логічним виглядає запропоноване дисертантом підрозділення динамічно-концептуалізованих судових доктрин у податковому праві на: 1) продоктрини; 2) контрдоктрини. Під продоктринами автор розуміє судові податково-правові доктрини, які втілюють і утверджують конкретну позицію в податковому правозастосуванні. Контрдоктрини ж ґрунтуються на підходах, прямо протилежних позиціям, що закріплені в продоктринах. Зазначено, що видова диференціація судових доктрин на продоктрини та контрдоктрини має сенс тільки в контексті протиставлення одних судово-доктринальних підходів іншим. Як слушно зауважує науковець продоктрини і контрдоктрини розвиваються паралельно і при цьому не перетинаються, оскільки в їх основі лежать прямо протилежні підходи в контексті конкретного питання. Фактично їх існування можна визначити як поляризацію підходів у ставленні до подібних по своїй суті питань. Відповідно, дисертант не просто здійснив типізацію таких судових доктрин, але й сформував їх комплексну та складноструктуровану систему.

Позитивним є також те, що дисертант системно визначив принципи податкового права, які отримали свою концептуалізацію у практиці адміністративних судів з вирішення податкових спорів, які були ним поділені на: 1) доктринально-синтезовані принципи податкового права; 2) власне принципи податкового законодавства. Фактично, це свідчить про системність провадженого дослідження та здатність формувати на основі практичної складової судової практики вивірену та узгоджену теоретичну надбудову.

Наукове та практичне значення представленої дисертації полягає у тому, що вона становить як науково-теоретичний, так і практичний інтерес, і використовуються:

- у науково-дослідній сфері для подальшого опрацювання проблематики, пов'язаної із формуванням судових доктрин у доктрині податкового права;
- у правотворчості для підготовки пропозицій з приводу внесення змін до чинного податкового законодавства та законодавства про адміністративне судочинство;
- у правозастосовній діяльності для вдосконалення підходів до практичного застосування норм Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України в рамках проваджень із вирішення податкових спорів;
- у 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.

Повнота викладення матеріалів у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Основні положення та результати дисертації викладено у 47 наукових працях, у тому числі 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..

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Оцінюючи позитивно рецензовану роботу, необхідно вказати на наявність певних недостатньо аргументованих положень, дискусійних моментів та зауважень.

1. На с. 147 дисертації зазначається наступне: «Виникнення судових доктрин у системі континентального права є наслідком недосконалості податкового законодавства». Навряд чи така теза може бути визнана як цілком послідовна. До відповідного твердження є декілька зауважень. По-перше, з дослівних формулювань даної тези вбачається, що автор не здійснив конкретизацію по відношенню до якого саме різновиду доктрин має місце відповідна закономірність? Відповідно, загальне поняття (виникнення судових доктрин загалом, а не конкретно судових доктрин у податковому праві) було поставлено в залежність від спеціального (недосконалість саме податкового законодавства). Така логічна помилка могла була б відсутньою, якби логічні зв'язки формулювалися автором виходячи із спеціальних понять «причина (недосконалість податкового законодавства) - наслідок (виникнення судових доктрин в податковому праві)». По-друге, так, безумовно, в окремих випадках поява судових доктрин і справді може обумовлюватися недосконалістю податкового законодавства. Проте, не можна однозначно стверджувати, що єдиною підставою формування судових доктрин є недосконалість законодавства. Судові доктрини, як з цього приводу справедливо зазначає і сам автор, можуть формуватися в силу наявності оціночних понять. Оціночні поняття не можна назвати недосконалістю податкового законодавства. Ціла низка оціночних понять є об'єктивною необхідністю існування якої обумовлюється багатоаспектністю та динамічністю податкових відносин, які незважаючи на їх публічно-галузеву приналежність не можуть вичерпно бути врегульовані приписами податкового законодавства. Більше того, в окремих випадках поява судових доктрин в

податковому праві може бути пов'язана із необхідністю розвинути положення законодавства, які не мають жодних недоліків. Таким чином автору слід пояснити власну позицію з приводу відповідних формулювань дисертації.

2. На с. 148 - 149 дисертаційної роботи зазначається наступна теза: «Після такого аналізу Конституційний Суд України або апробує податково-правову норму, або ж видаляє її із правового життя, тим самим даючи підстави законодавцю розробити новий підхід до впорядкування податкових відносин у відповідній частині». В даному випадку є декілька принципових зауважень. По-перше, незрозуміло, який зміст автор закладає у терміносполуку «апробація податково-правової норми»? Яким чином відбувається «апробація» відповідної норми Конституційним Судом України? Можна припустити, що автор хотів вказати на перевірку судом конституційної юрисдикції відповідності податково-правової норми приписам Конституції України. Однак, у такому випадку залишається незрозумілим, для чого використовувати настільки художні формулювання? По-друге, дисертанту доцільно уточнити, що саме він розуміє під «видаленням норми з правового життя». Це також не менш поширювально-художнє формулювання доцільність застосування якого повинна бути належним чином обґрунтована з боку автора.

3. У дисертаційній роботі, а саме на с. 170, дисертантом сформульовано наступну тезу: «Отже, якщо два перші оціночні поняття є об'єктивними ...». З відповідного твердження випливає цілком закономірне питання, а коли оціночні поняття були об'єктивними? Сутність оціночних понять якраз таки і полягає у їх суб'єктивно-обумовленій природі. Оціночні поняття не можуть бути в повній мірі юридично визначеними. Вони тому і є оціночними, що за загальним правилом повинні кожного разу отримувати трактування виходячи із конкретного фактичного складу. Це, у свою чергу, дозволяє говорити про суб'єктивність оціночних понять. Так, безумовно, в залежності від специфіки кожного із оціночних понять, вони можуть характеризуватися більшою або

меншою мірою суб'єктивності. Однак, саме позначення відповідного правового явища як «оціночного» вже вказує на неможливість його характеристики як об'єктивного. Отже, про оціночні поняття не доцільно говорити в контексті об'єктивних правових категорій.

4. Дискусійним за своїм змістом є положення, що отримало свою фіксацію на с. 250 дисертаційної роботи, де зазначається наступне: «На наше переконання, будь-які інші суб'єкти правозастосування не мають правових підстав для розробки й відображення у власних рішеннях оціночних понять, застосовуваних для впорядкування податкових відносин». За своїм змістом відповідне формулювання не є послідовним. Так, суб'єкти правозастосування можуть відображати у своїх рішеннях певні оціночні поняття, можуть здійснювати їх трактування виходячи із конкретної ситуації. Однак, суб'єкти правозастосування не можуть розробляти оціночні поняття. Розробка оціночних понять це вже прерогатива нормотворця. Суб'єкт правозастосування тільки інтерпретує оціночне поняття. Розробка, а якщо точніше нормативне закріплення, провадиться вже суб'єктом нормотворчості. За загальним правилом оціночні поняття формулюються та у подальшому закріплюються власне законодавцем. Однак, в окремих випадках, оціночні поняття можуть формалізуватися і на рівні підзаконної нормотворчості. Отже, дисертанту слід аргументувати власну позицію з приводу застосування поняття «розробка» в контексті діяльності суб'єктів правозастосування.

Разом із тим висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується, вони істотно не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Смичка Євгена Михайловича.

Висновок. Дисертація «Судові доктрини у податковому праві» є самостійною завершеною науково-дослідною працею, в якій отримані нові науково обґрунтовані результати, що представляють собою низку нових для доктрини податкового права положень – визначено дефініцію поняття «судові

доктрини у доктрині податкового права», детерміновано різновиди відповідних судових доктрин, визначено суб'єктів творення таких судово-доктринальних положень тощо. 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, а її автор – Смичок Євген Михайлович заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право».

Офіційний опонент:

**Суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду,
доктор юридичних наук,
доцент**



В. В. Хохуляк

