

## **ВІДГУК**

**офіційного опонента, доктора юридичних наук, професора  
В.О. Рядінської на дисертацію Горбенко Наталії Олександрівни на тему  
«Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових  
спорів», подану до захисту у разову спеціалізовану вчену раду на здобуття  
ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081  
«Право»**

### **Актуальність обраної теми**

Тема дисертації Горбенко Наталії Олександрівни «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» є надзвичайно актуальною та відповідає сучасним науковим і практичним завданням із удосконалення засад та практики діяльності із забезпечення функціонування механізму оподаткування в Україні, виконання обов'язків платників податків, здійснення ефективного адміністрування податків та забезпечення реалізації платниками податків їх прав та законних інтересів, що має важливе значення в контексті спрямованості України на її утвердження як правової держави, забезпечення верховенства права, запровадження принципу “належного урядування” та справедливості здійснення правосуддя.

Дисертація Горбенко Н.О. присвячена комплексному дослідженню правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, стану правового регулювання та правореалізації, виявленню існуючих правових проблем в сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів та шляхам їх вирішення. Мета дослідження була повністю досягнута шляхом вирішення окремих завдань дослідження, результатом яких стали нові наукові положення, висновки та пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства, що регулює право платників податків та податкових органів звертатися до альтернативних способів вирішення податкових спорів.

*Об'єкт дослідження* становлять суспільні відносини, що виникають в сфері звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів, їх проведення та реалізації досягнутого результату

*Предметом дослідження* є теоретичні та практичні питання правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Аналіз рецензованої дисертації дозволяє стверджувати, що визначена автором мета дисертаційного дослідження досягнута, а поставлені завдання розкриті в повній мірі.

### **Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.**

Автором проведено аналіз наукових праць, положень актів вітчизняного та зарубіжного законодавства, які регулюють можливість звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів, міжнародні та європейські документи, які узагальнюють кращі зарубіжні практики вирішення публічних, в тому числі податкових, спорів з використанням альтернативних способів їх врегулювання, враховані сучасні дослідження вказаної проблематики.

Розділи дисертаційної роботи характеризуються єдністю змісту, побудовані логічно відповідно до поставлених завдань та сприяють послідовному розкриттю теми дослідження.

**Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях.** Структура дисертації, обрана автором, дозволила послідовно та системно аналізувати проблеми правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Новизна та обґрунтованість авторських пропозицій і достовірність отриманих результатів досягається за рахунок правильно обраних методів дослідження та всебічним використанням емпіричного матеріалу.

Основні наукові результати дисертаційної роботи опубліковано в восьми наукових публікаціях, серед яких: чотири статті опубліковано у наукових виданнях України, що визнані як фахові з юридичних наук, та чотири тези наукових доповідей на науково-практичних конференціях.

Зміст дисертації, який містить три розділи та десять підрозділів, свідчить про продуманий підхід дисертанта до розкриття теми дослідження, висвітлює логічний ланцюг від дослідження теоретичних і загальних питань теорії податкової спору до практичної діяльності із звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів, особливостей їх проведення та формулювання результатів, а також до формування шляхів удосконалення діючого законодавства, що регулює їх проведення.

Крім того, при написанні роботи здобувач робила посилання на свої публікації у фахових виданнях та на матеріали апробації дослідження, опрацювала сучасні праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки з питань предмету дослідження, зокрема теорії держави і права, конституційного права, фінансового права, зокрема податкового права, адміністративного права, адміністративно-деліктного права, права адміністративного судочинства, інших правових наук. Нормативною основою дисертаційної роботи стали Конституція України, закони України, міжнародні договори та документи міжнародних організацій, підзаконні нормативно-правові акти, узагальнення практики застосування окремих способів альтернативного вирішення податкових спорів, судових рішень із затвердження заяв про примирення, укладення договорів за процедурою попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях та прийнятих рішень за результатами взаємного узгодження.

Здійснення аналізу дисертаційного дослідження та наукових публікацій дає підстави визначити факт обґрунтованості результатів дисертаційного дослідження в галузі права, їх цінності для теоретичного і практичного застосування в межах виконаних дисертантом завдань, а також про те, що дослідження Горбенко Н.О. здійснено на високому науковому рівні, а наукові публікації висвітлюють положення всіх розділів дисертаційної роботи.

**Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.**

Джерельну базу дослідження склали праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки, теорії держави і права, конституційного права, фінансового права, зокрема податкового права, адміністративного права, адміністративно-деліктного права, права адміністративного судочинства, інших правових наук. Нормативною основою дисертаційної роботи є Конституція України, закони України, міжнародні договори та документи міжнародних організацій, підзаконні нормативно-правові акти. Інформаційною та емпіричною основою дисертаційного дослідження стали узагальнення практики застосування окремих способів альтернативного вирішення податкових спорів, судових рішень із затвердження заяв про примирення, укладення договорів за процедурою попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях та прийнятих рішень за результатами взаємного узгодження.

Мета дисертаційного дослідження досягається автором шляхом формування нових наукових положень, висновків та надання конкретних пропозицій щодо вдосконалення законодавства з усунення існуючих колізій та недоліків, належного уповноваження податкових органів звертатися до альтернативних способів вирішення податкових спорів, урахуванням кращого зарубіжного досвіду з урахуванням необхідності забезпечення публічного фіскального інтересу та протидії корупції.

Положення, висновки та рекомендації, запропоновані автором у дисертаційному дослідженні, є логічними, послідовними та мають достатній рівень обґрунтованості, характеризуються новизною

**Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності.** Високий рівень виконання завдань, поставлених автором у дисертаційному дослідженні, досягнуто шляхом використання сукупності загальнонаукових та спеціальних правових методів дослідження, таких як: історичний, діалектичний, порівняльно-правовий, аналітичний методи логіко-семантичного аналізу, абстрагування та узагальнення, методи групування та класифікації, формально-юридичний та інші.

Використання здобувачем зазначених методів здійснюється послідовно й обґрунтовано та свідчить про оволодіння ним методології наукового дослідження.

**Теоретичне і практичне значення результатів дослідження, можливість подальшого використання результатів дисертації на практиці.**

Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у практичній діяльності, зокрема, для удосконалення організаційно-правових засад діяльності податкових та митних органів, органів судової влади та суб'єктів, які забезпечують проведення медіації у податкових спорах, звернення до інших альтернативних способів врегулювання податкових спорів.

У освітньому процесі результати дисертаційного дослідження можуть бути використані під час викладання та підготовки навчально-методичних

матеріалів з навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Конституційне право», «Адміністративне право», «Адміністративне судочинство, на інших загальних і спеціалізованих дисциплін.

Щодо правотворчої діяльності, то запропоновані автором зміни до чинного законодавства можуть бути враховані під час розроблення законодавчих актів у сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів, зокрема з метою закріплення та реалізації повноважень податкових органів звертатися та застосовувати альтернативні способи вирішення податкових спорів, впровадженню податкової медіації, за умов усунення корупційних ризиків, а також зменшенню кількості адміністративних та судових податкових спорів і одночасно ефективного забезпечення фіскального публічного інтересу.

**Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому.** Дисертація Горбенко Н.О. – завершене самостійне дослідження, яке містить важливі наукові висновки та рекомендації. Вона відповідає вимогам, що встановлені Кабінетом Міністрів України та Міністерством освіти і науки України. Рецензоване дослідження, його результати та оформлення відповідають спеціальності «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах.

Робота складається із основної частини (вступу, трьох розділів, які охоплюють десять підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертаційної роботи, визначено її зв'язок із науковими програмами, планами і темами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано його методи та науково-теоретичне підґрунтя, наукову новизну отриманих результатів, обґрунтовано практичне значення одержаних результатів дослідження, а також представлено інформацію про апробацію результатів дослідження та структуру роботи.

Перший розділ «Теоретико-правові засади альтернативних способів вирішення податкових спорів» складається з чотирьох підрозділів, присвячених: дослідженню податкових спорів як предмету врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення, аналізу альтернативних способів вирішення податкових спорів як правового феномену, висвітлення основних їх видів, висвітленню зарубіжного досвіду правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів та міжнародних і європейських стандартів, що стосуються альтернативних способів вирішення податкових спорів як різновиду публічних спорів.

Автором розкрито зміст, проаналізовано поняття і здійснено систематизацію податкових спорів як предмета врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення. Визначено особливості об'єкта податкових спорів та досліджено конституційні засади захисту прав людини з врахуванням закріплених в Конституції України способів вирішення

спорів, а також можливість досудового врегулювання спорів з використанням альтернативних засобів їх врегулювання.

Горбенко Н.О. дослідила основні причини податкових спорів (об'єктивні та суб'єктивні), види податкових спорів за суб'єктивним складом. Нею згруповано податкові спори за територіальним критерієм на внутрішньодержавні та транскордонні, а також поняття “податкові спори” та “спори в сфері оподаткування”, визначено поняття “податковий спір”, окремим видом яких є транскордонні податкові спори.

Автором проаналізовано та висвітлено основні альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен та з'ясовано основні їх ознаки. Розмежовано досудові способи врегулювання (вирішення) спорів на юрисдикційні та альтернативні та з'ясовано, що і перші, і другі можуть бути визначені законом як обов'язкові.

На підставі аналізу підходів в науці до класифікації способів альтернативних способів вирішення спорів, згруповано види вирішення саме податкових спорів, до яких звертаються у різних державах світу та Україні. Висвітлено основні підходи правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів в зарубіжних державах.

Досліджено досвід в сфері застосування способів АВС щодо податкових спорів зокрема таких держав як США, Великобританія, Австралія, Бразилія, ФРН, Бельгія, Нідерланди, Норвегія, Данія, Франція, Австрія, Словацька Республіка, Польща, Словенія, Естонія, Угорщина. З'ясовано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу для врегулювання податкових спорів та способи проведення медіації податкових спорів.

Заслуговує на підтримку сформована автором класифікація видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу, та окреслення тих, які застосовуються в Україні.

Другий розділ «Основні правові механізми досудового альтернативного вирішення податкових спорів в Україні» складається з чотирьох підрозділів, які присвячені: аналізу правових засад процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів, правових засад звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів, правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, а також правового регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів.

З'ясовано підходи вчених до правової природи вказаних процедур, положення ПК України, міжнародних двосторонніх договорів України з питань уникнення подвійного оподаткування, Модельної податкової конвенції ОЕСР. Розкрито підстави реалізації права платника податків та ініціювання процедури взаємного узгодження, їх види та визначено їх складові залежно від підстав проведення.

З'ясовано особливості процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, здійснення якої здійснюється за ініціативою великого платника податків та потребує досягнення згоди.

Висвітлено вплив на правове регулювання процедури взаємного узгодження Арбітражної конвенції ЄС (90/463/ЄЕС) та Переглянутого кодексу поведінки ЄС (2009/C322/01).

Заслуговують на підтримку висновки та положення, щодо випадків, за яких спори з питань оподаткування транскордонного характеру можуть бути предметом розгляду в: 1) міжнародному комерційному арбітражі (інвестиційному арбітражі), досліджено кейси, де стороною була Україна; 2) арбітражною комісією, утворення якої передбачено положеннями окремих двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), якщо вона застосовується відповідно до угод про оподаткування. З'ясовано особливості застосування таких процедур, якщо стороною є Україна.

Акцентовано, що податкові спори спричиняють подання більшості зі скарг до бізнес-омбудсмена, серед них питання: блокування податкових накладних, відшкодування ПДВ, відновлення податково-правового статусу, визначення митної вартості товарів, складання актів за результатами податкових перевірок, притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства, стягнення податкового боргу та інші. Розмежовано повноваження бізнес-омбудсмена та Ради бізнес-омбудсмена, особливі риси такого способу АВС.

Досліджено та висвітлено стан правового регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів, його становлення. Доведено, що податкова медіація може бути ініційована під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових спорів залежить від підстав її проведення.

Цілком обґрунтованою є пропозиція щодо запровадження Міністерством юстиції України у взаємодії з Міністерством фінансів України Державного стандарту медіації у податкових спорах, порядку його затвердження та основні питання врегулювання (особливості процедури, немедіабельність окремих податкових спорів, вимоги щодо спеціальної компетенції медіаторів, ведення Реєстру медіаторів у податкових спорах, взаємодія між Асоціацією медіаторів у податкових спорах (яку пропонується утворити) та податковими і митними органами, судами, інше). Заслуговує на підтримку пропозиція щодо закріплення повноважень податкових органів на входження в процедуру медіації. Для удосконалення правового регулювання досудових видів альтернативного вирішення податкових спорів в Україні було внесено ряд пропозицій, які також заслуговують на підтримку.

Третій розділ «Правові засади присудових альтернативних способів врегулювання податкових спорів» складається з двох підрозділів, які присвячені висвітленню результатів дослідження правових засад врегулювання податкових спорів, щодо яких відкрито судове провадження,

шляхом примирення, в тому числі присудової медіації, а також характеристики правового регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді.

Окреслено, які саме адміністративні справи у податкових спорах (з інших питань, що стосуються податків), розглядаються в адміністративних судах України та згруповано їх за видом порядку адміністративного судочинства (провадження). З'ясовано та висвітлено особливості присудового примирення, а також медіації як окремої форми примирення, висвітлено їх стадії, допустимі умови заяви про примирення як об'єкта судового контролю.

Досліджено стан правового регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді в порядку адміністративного судочинства, особливості здійснення даної процедури, якщо її предметом є податковий спір.

Виявлено недоліки законодавства в частині закріплення підстав процедури примирення та шляхи їх усунення.

У висновках дисертаційної роботи, дисертант наводить самостійно сформовані положення, висновки, виведені закономірності, висновки та рекомендації відповідно до поставлених завдань та обґрунтовані в змісті відповідних підрозділів дисертаційного дослідження, а публікації висвітлюють результати дослідження, що викладені у всіх трьох розділах дисертації, що свідчить про досягнення автором поставленої мети дослідження.

**Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача.**

Позитивно оцінюючи роботу Горбенко Н.О. слід зауважити, що в деяких положеннях дисертації наявні неточності, дискусійні моменти, а також авторські позиції, які потребують більш детального обґрунтування й врахування при подальшому розробленні тематики дисертаційного дослідження. Зокрема:

1. У підрозділі 1.2 висвітлюються результати дослідження питання обов'язковості досудового вирішення спорів, і винесене положення щодо можливості визначення окремих неюрисдикційних досудових альтернативних способів вирішення податкових спорів обов'язковими проте не чітко окреслено власну позицію щодо доцільності визнання одного з проаналізованих способів альтернативного вирішення податкових спорів таким, що може бути визнаний таким, що проводиться в обов'язковому порядку до подання скарги в судовому порядку.

2. У дисертації авторка зосереджується на дослідженні питань можливості впровадження в практики податкових органів податкової медіації, проте недостатньо розкриває питання виявлення ризиків зловживання платниками податків їх правами та в ризиків податкового шахрайства, в контексті критеріїв обмеження можливості проведення податкової медіації.

3. Дискусійним є висловлений підхід щодо віднесення до видів альтернативних способів вирішення податкових спорів процедур ранньої,

незалежної та нейтральної оцінки, оскільки вони прямо не спрямовані на врегулювання податкових спорів, а лише можуть його супроводжувати.

Зазначені зауваження та рекомендації носять дискусійний характер і не знижують загалом високого теоретико-методологічного рівня та практичної значущості представленого до захисту дисертаційного дослідження

Відсутність порушень академічної доброчесності. Під час аналізу рецензованої дисертації та опублікованих праць, фактів порушення академічної доброчесності (плагіату чи фальсифікації) не виявлено. Дисертація Горбенко Н.О. є завершеною, самостійно виконаною науковою працею, що має вагомe теоретичне і прикладне значення.

Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам. Основні наукові положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, були опубліковані в наукових працях дисертанта та висвітлені в тезах доповідей наукових конференцій і круглих столів, присвячених проблемам права. Зміст дисертації відповідає меті і завданням дослідження, розроблені дисертантом положення, висновки й рекомендації підкріплені критичним аналізом наукової літератури, правових джерел, міжнародних та європейських стандартів, зарубіжної практики, вітчизняної судової практики та даних про практичну діяльність податкових органів.

Висновки дисертації можуть бути джерелом для удосконалення податкового законодавства та діяльності податкових органів, звернення учасників податкових відносин до альтернативних способів вирішення податкових спорів. Дисертаційне дослідження Горбенко Н.О. є ґрунтовною самостійною роботою, яка зосереджена на питаннях особливостей правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, запровадження нових їх видів на основі кращих зарубіжних практик.

Подана на розгляд дисертація Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» є завершеним науковим дисертаційним дослідженням, самостійною, завершеною науковою працею, яку виконано за актуальною та практично значущою темою. Робота містить науково обґрунтовані результати, які в комплексі вирішують теоретичні, фінансово-правові і практичні проблеми діяльності податкових органів, реалізації платниками податків їх прав.

Зміст та результати дисертації відповідають 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, її оформлення відповідає Вимогам до оформлення дисертації, що затверджені наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 (із змінами і доповненнями), загалом дисертаційне дослідження відповідає вимогам 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, та може бути подана до розгляду та захисту у разовій спеціалізованій вченій раді на



здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», а Горбенко Наталія Олександрівна, з урахуванням результатів публічного захисту, заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії (галузь знань 08 «Право», спеціальність 081 «Право»).

**ОФІЦІЙНИЙ ОПОНЕНТ:**

**професор кафедри кримінального права,  
кримінології, цивільного та господарського права  
Вищого навчального закладу  
«Національна академія управління»  
доктор юридичних наук, професор**

**Валерія РЯДІНСЬКА**

