

РЕЦЕНЗІЯ

доктора юридичних наук, старшого дослідника

**Шкарупи Константина Вікторовича на дисертаційне дослідження
Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання
альтернативних способів вирішення податкових спорів», подане до захисту
у разову спеціалізовану вчену раду на здобуття ступеня доктора філософії в
галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Ступінь актуальності обраної теми. Побудова справедливої і передбачуваної податкової системи із прозорими і зрозумілими правилами гри та вдосконалення податкового законодавства з метою наближення його до стандартів Європейського Союзу (далі – ЄС) є запорукою створення комфортних умов для платників податків на шляху перетворення, передусім, Державної податкової служби України із контролюючого (карального) органу на сервісну службу, яка одночасно має дбати про фіскальний фінансовий інтерес держави, територіальних громад і Українського народу загалом.

Гарантування державою права платника податку на прозоре вирішення податкових спорів щодо правомірності рішень контролюючого органу є важливим елементом у процесі формування правової і соціально орієнтованої держави. Множинність альтернативних способів врегулювання податкових спорів, а також компетентність, передбачуваність, відкритість та неупередженість учасників процедури вирішення таких спорів покликані забезпечити їх реальне врегулювання, підвищити рівень довіри до Державної податкової служби України та Державної митної служби України.

Саме вдосконаленню правового забезпечення альтернативних способів вирішення податкових спорів і присвячене дисертаційне дослідження Горбенко Н.О., що підтверджує актуальність дослідження надважливого для держави питання в умовах дії правового режиму воєнного стану.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача. Вивчення дисертаційної роботи та наукових публікацій дисертанта свідчить про логічність викладення результатів дослідження, а також показує, що визначені Горбенко Н.О. мета, об'єкт, предмет і завдання дослідження дозволяють в повній мірі розкрити обрану тему дисертації.

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.

Основні наукові результати дисертаційного дослідження Горбенко Н.О. опубліковано у 8 наукових публікаціях, серед яких чотири статті у наукових виданнях України, що визнані як фахові з юридичних наук, чотири тези у збірниках доповідей, оприлюднених на круглих столах, міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

При оформленні дисертаційного дослідження автором дотримані вимоги щодо структури роботи, формування списку використаних джерел.

Викладене дає підстави стверджувати, що дисертація Горбенко Н.О. «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» виконана на високому науковому рівні та відповідно до встановлених вимог.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому. Дисертація Горбенко Н.О. викладена українською мовою та має чітку структуру, що відповідає вимогам МОН України та Порядку присудження ступеня доктора філософії.

Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що включають десять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

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

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.

Третій розділ «Правові засади присудових альтернативних способів врегулювання податкових спорів» складається з двох підрозділів, які присвячені дослідженню правових засад врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації, та правового регулювання врегулювання податкових спорів за участю судді.

Висновки відповідають отриманим результатам, висвітлюють зміст розглянутих питань, мають належну аргументацію та високий рівень достовірності.

Дисертантка пропонує низку слушних змін та доповнень до чинного законодавства, зокрема:

1. доповнити ст. 188 КАС України з метою її приведення у відповідність до ч. 4 ст. 37 КАС України такою підставою як «заперечення сторони проти проведення процедури врегулювання спору за участю судді до закінчення встановленого судом в ухвалі про відкриття провадження у справі строку»;

2. викласти ч. 1 ст. 2 Закону України “Про судоустрій та статус суддів” в наступній редакції “1. Суд, здійснюючи правосуддя на засадах верховенства права, забезпечує кожному право на справедливий суд та повагу до інших прав і свобод, гарантованих Конституцією і законами України, а також міжнародними договорами, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України, а також мирне врегулювання спорів;

3. закріпити в ПК України та Державному стандарті медіації у податкових спорах критерії немедіабельності податкових спорів, додаткових вимог до медіаторів у податкових спорах, сформувавши Реєстр медіаторів у податкових спорах;

4. закріпити в ст. 20 ПК України та/або в ст. 56 ПК України право контролюючого органу укласти договір про проведення медіації та угоду за результатами проведення медіації тощо.

Загалом, дисертація Горбенко Н.О. вирізняється послідовним викладом матеріалу, глибиною сформульованих думок, що свідчить про достатній рівень та наукову спроможність дисертанта. Зміст роботи, перелік наукових публікацій доводить наукову зрілість, володіння здобувачкою методикою дослідницької роботи, вмінням узагальнювати наукові положення і на основі досягнутого самостійно формувати гіпотези, положення, висновки, які мають концептуальний характер та є основою для подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях. Дисертація присвячена дослідженню правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів. Актуальність обраної дисертантом теми дослідження не викликає сумнівів, відповідає викликам сучасності та завданням з удосконалення норм вітчизняного законодавства й підзаконних актів, що регулюють діяльність податкових органів, їх взаємодію з платниками податків та іншими суб’єктами податкових відносин.

Цінним результатом дисертаційного дослідження є те, що систематизовано та розкрито форми, підстави та межі застосування арбітражу як способу врегулювання транскордонних податкових спорів, розкрито випадки застосування арбітражних процедур при тому, що при вирішенні внутрішніх податкових спорів вони не застосовуються.

Дисертантка пропонує й удосконалює дефініцію поняття «податковий спір», як такого, що включає транскордонні податкові спори, та може бути предметом альтернативних способів вирішення спорів; визначення змісту поняття “альтернативні способи вирішення (врегулювання) податкових спорів”. Цінним є те, що нею досліджено та окреслено характеристику правової суперечності та суперечності інтересів, прав і обов’язків, як факторів формування правової позиції сторони податкового спору, підстав виникнення та прояву податкового конфлікту, що проявляються в правовій формі (вимог, заперечень, заяв, скарг, позовних заяв тощо). Відповідно, вперше з’ясовано значення поняття «суперечність», в якому воно вживається в податковому законодавстві, а саме щодо: 1) об’єктивних випадків, коли нормативно-правові акти (їх положення) суперечать між собою; 2) суб’єктивних випадків, коли: а) положення індивідуальної податкової консультації суперечать положенням узагальненої податкової консультації; б) індивідуальна податкова консультація як правовий акт індивідуальної дії, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору; в) контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов’язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству, або вийшов за межі повноважень контролюючого органу.

На основі проведеного дослідження дисертанткою запропоновано класифікацію видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу, окреслила ті, що діють та можуть невдовзі почати функціонувати в Україні.

Нею також дуже вдало і повно систематизовано базові міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення публічних (в тому числі податкових) спорів як способів підвищення ефективності владування, модернізації процесу судочинства та підвищення ефективності та справедливості здійснення правосуддя, що закріплені в документах Ради Європи, ЄС, ОБСЄ, ООН та ОЕСР, які висвітлено в за відповідними міжнародними організаціями, в межах яких вони були сформульовані, та в хронологічному порядку їх схвалення, з окресленням того, що такі стандарти сформовано на базі напрацювань в сфері впровадження альтернативних способів вирішення спорів приватноправового характеру.

Дисертант також обґрунтувала, що за належних змін в ПК України податкова медіація може бути ініційована під час здійснення податкових

процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, а тому медіабельність податкових спорів залежить не лише від прямих обмежень, закріплених в законі, а й від процедурних підстав її проведення.

Важливим для практики адміністративного судочинства є положення та висновки щодо відмінностей в підходах законодавця до визначення видів податкових спорів, які не можуть бути предметом таких присудових способів альтернативного вирішення спорів, як примирення, медіація та врегулювання спорів за участю судді; виявлено суттєві відмінності та особливі риси кожної з цих процедур стосовно врегулювання податкових спорів.

На позитивну оцінку дослідження також впливає системний аналіз вітчизняного правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в контексті додержання міжнародних та європейських стандартів, висвітлення механізми звернення про здійснення основних видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, що дало можливість автору вказати на основні недоліки законодавства, що їх регулює, та визначити шляхи його вдосконалення. Зокрема, окреслено немедіабельність окремих податкових спорів, види спорів, що не можуть бути предметом примирення та врегулювання за участю судді. З'ясовано, які саме адміністративні справи у податкових спорах, розглядаються в адміністративних судах України: а) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням платників податків (податкових агентів, представників платників податків; б) в загальному порядку адміністративного судочинства за зверненням податкових (митних) органів; в) в порядку спрощеного провадження в порядку адміністративного судочинства: за зверненням за зверненням суб'єкта владних повноважень або платників податків (податкових агентів); г) в порядку окремого (не позовного) провадження, за заявою податкових та митних органів. З'ясовано особливості примирення та медіації, висвітлено їх стадії, допустимі умови заяви про примирення як об'єкта судового контролю. Висвітлено стан їх правового регулювання, досвід зарубіжних держав, особливості здійснення процедури врегулювання спорів за участю судді, предметом яких є податковий спір. Виявлено недоліки законодавства в частині закріплення підстав примирення процедури та шляхи їх усунення.

Крім зазначеного, у роботі містяться інші положення, висновки та рекомендації, які в сукупності забезпечують цілісність наукової новизни проведеного дослідження.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Обґрунтованість отриманих результатів дослідження, сформульованих положень і висновків дисертаційної роботи Горбенко Н.О. не викликають

суттєвих зауважень. Висновки в дисертації сформовано відповідно до отриманих результатів, у дисертації чітко простежується логічний ланцюг від виявлення проблемних моментів у законодавстві чи діяльності практичних підрозділів до їх вирішення шляхом пропозицій удосконалення правового забезпечення запобігання корупції в сфері національної безпеки та оборони.

Обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, також забезпечена аналізом актуальних пропозицій законодавців щодо удосконалення норм права, а також оперативним внесенням до тексту дисертації правових новел.

Отже, результати дисертаційного дослідження Горбенко Н.О., які винесено на захист, є достатньо аргументованими, обґрунтованими, логічними та переконливими, мають високий ступінь наукової новизни та практичне значення.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методології наукової діяльності. Наукові результати й положення, що винесені на захист, отримано завдяки використанню різноманітних 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.

Постановка завдань, визначення мети, об'єкта та предмета дослідження є чіткими, зрозумілими й такими, що цілком відповідають загальним вимогам. Завдання наукового пошуку виконано, мети роботи досягнуто.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Сформульовані та аргументовані в дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено й надалі може бути використано у: законотворчій діяльності – під час розроблення законодавчих актів у сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів; практичній діяльності з правозастосування та правореалізації – 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; в науково-дослідній діяльності – для поглиблення знань про права платників податків на захист, на справедливе та ефективне судочинство, для розвитку доктрини фінансового права, подальших науково-правових досліджень, спрямованих на вирішення проблем механізму вирішення податкових спорів та вдосконалення наукових підходів та існуючого законодавства; в освітньому процесі – 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.

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації на практиці. Отримані результати дисертаційного дослідження Горбенко Н.О. на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» можуть бути рекомендовані до використання під час діяльності податкових органів, здійснення адміністративного судочинства, у нормотворчій діяльності та під час підготовки наукових публікацій та монографій з питань альтернативних способів врегулювання податкових спорів.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача. Загалом позитивно оцінюючи наукову роботу Горбенко Н.О. необхідно звернути увагу на деякі дискусійні питання, які потребують, на нашу думку, додаткової аргументації або пояснень під час захисту:

1) У підрозділі 1.2. зазначено, що до групи способів альтернативного вирішення спорів, що іменуються як «переговорні процедури без залучення посередника» можна також віднести процедуру «розгляду заперечень», що відбувається в разі подання платником податків своїх заперечень до акта (довідки) перевірки відповідно до пп. 86.7.4 п. 86.7 ст. 86 ПК України, однак детально особливості такого виду альтернативного способу вирішення спорів та обґрунтування віднесення зазначеної процедури саме до них не наведено;

2) Теоретичні положення дисертації набули б більшої обґрунтованості, якщо б автором в окремому підрозділі було розглянуто проблеми, які виявляли податкові органи в період, коли діяв Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», в ст. 5 якого було закріплено процедуру досягнення податкового компромісу, які є актуальними в контексті постановки питання про впровадження податкової медіації;

3) Недостатньо розкритими темами в дисертаційному дослідженні вбачаються нам питання можливості проведення досудового примирення з метою врегулювання податкового спору, яке передбачене ч. 3 ст. 84 Закону України «Про адміністративну процедуру».

Однак, висловлені зауваження за своєю сутністю не є критичними, мають лише рекомендаційний характер.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Під час вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій автора фактів порушення академічної доброчесності не виявлено. Дисертація Горбенко Н.О. є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

Висновок про відповідність дисертації поставленим вимогам.
Підсумовуючи можна зробити висновок, що дисертація Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» сприймається як цілісне завершене монографічне дослідження, містить в собі наукові висновки і рекомендації, що мають істотне значення для правової науки, правотворчості та правозастосування, і відповідає вимогам МОН України. Рецензоване наукове дослідження, його результати та оформлення 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, 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, Вимогам до оформлення дисертацій, затвердженим Наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40, а сама Горбенко Наталія Олександрівна з урахуванням результатів публічного захисту заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії (галузь знань 08 «Право», спеціальність 081 «Право»).

Рецензент:

провідний науковий співробітник

Науково-дослідного інституту публічного права,

доктор юридичних наук,

старший дослідник



Костянтин ШКАРУПА