

ЗАТВЕРДЖУЮ

**В.о. президента Науково-дослідного інституту публічного права
д.ю.н. професор**



С.О. Короед
2024 р.

ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Горбенко Наталії Олександрівни за темою «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів», поданої на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», затвердженої Вченою радою Науково-дослідного інституту публічного права 3 грудня 2021 року (протокол № 15)

ВИТЯГ

із протоколу спільного засідання відділів актуальних питань філософії права та юридичної лінгвістики, науково-правових експертиз та законопроектних робіт, проблем публічного права, організаційного забезпечення наукових проєктів і міжнародної діяльності Науково-дослідного інституту публічного права від «15» липня 2024 року.

Присутні 11 осіб:

Овчарук Сергій Станіславович – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу Науково-дослідного інституту публічного права – *головуючий на засіданні*;

Короед Сергій Олександрович – доктор юридичних наук, професор, в.о. президента Науково-дослідного інституту публічного права;

Гаруст Юрій Віталійович – доктор юридичних наук, професор, заступник президента з наукової роботи Науково-дослідного інституту публічного права;

Боровик Андрій Володимирович – кандидат юридичних наук, доцент, віце-президент з наукової роботи Науково-дослідного інституту публічного права;

Сорока Лариса Володимирівна – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу аспірантури Науково-дослідного інституту публічного права – *науковий керівник*;

Куркова Ксенія Миколаївна – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу науково-правових експертиз та законопроектних робіт Науково-дослідного інституту публічного права;

Ріпенко Артем Ігорович – доктор юридичних наук, завідувач відділу актуальних питань філософії права та юридичної лінгвістики Науково-дослідного інституту публічного права;

Луценко-Миськів Леся Ігорівна – доктор юридичних наук, професор, головний науковий співробітник Науково-дослідного інституту публічного права;

Козін Сергій Миколайович – доктор юридичних наук, старший дослідник, провідний науковий співробітник відділу науково-правових експертиз та законопроектних робіт Науково-дослідного інституту публічного права;

Курило Інна Володимирівна – доктор юридичних наук, професор, головний науковий співробітник Науково-дослідного інституту публічного права;

Шкарупа Костянтин Вікторович – доктор юридичних наук, старший дослідник, провідний науковий співробітник Науково-дослідного інституту публічного права.

Запрошені:

Горбенко Наталія Олександрівна – здобувач ступеня доктора філософії.

Порядок денний:

Публічна презентація здобувачем Горбенко Наталією Олександрівною наукових результатів дисертації на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право та її обговорення з метою надання висновку про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів.

Науковий керівник – Сорока Лариса Володимирівна – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу аспірантури Науково-дослідного інституту публічного права.

Головуючий по цьому питанню – **Овчарук Сергій Станіславович** – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу Науково-дослідного інституту публічного права.

Слухали:

Здобувача наукового ступеня доктора філософії Горбенко Н.О. про результати дисертаційного дослідження. В своїй доповіді вона обґрунтувала актуальність обраної теми дисертаційної роботи, визначила мету, завдання, предмет, об'єкт та методи дослідження, розкрила структуру роботи та основні її положення, показала їх новизну, теоретичне та практичне значення. Здобувач наголосила на таких аспектах свого дослідження.

Правові спори виникають з різних питань податкових відносин, та відносин, що врегульовані законами, контроль за додержанням яких

покладений на податкові органи, реалізації інших покладених на них повноважень. Завданням суб'єктів публічного адміністрування, в тому числі адміністрування податків і зборів, є забезпечення належних умов виконання обов'язків платниками обов'язків, реалізації визнаних за ними прав, свобод та законних інтересів, тобто передусім діяльність контролюючих органів має бути спрямована передусім на здійснення, так званої, "сервісної" функції, яку доповнює контрольна.

На вдосконалення механізму оподаткування націлені також зміни в законодавстві, спрямовані на підвищення конкурентоспроможності держави, активізацію співробітництва між податковими і митними органами України та іноземних держав, зростання економічної активності суб'єктів господарювання, діджиталізацію податкових сервісів та процесів адміністрування податків і зборів. Проте нестабільність податкового законодавства, правова невизначеність щодо окремих елементів податків, процесу їх сплати та здійснення податкового контролю є підґрунтям для виникнення великого числа податкових спорів, більшість з яких розглядаються в порядку адміністративного оскарження, довіра до якого з боку платників досить низька, що призводить до перевантаження судів. Це формує інтерес до практики застосування в світі альтернативних позасудових механізмів вирішення публічних і, зокрема, податкових спорів, їх правового закріплення як на внутрішньодержавному, так і міжнародному та регіональному рівнях, впровадження «відновної» філософії здійснення правосуддя.

В Україні при встановленні стратегічних рамок національного розвитку на період до 2030 року на засадах принципу «Нікого не залишити осторонь» було започатковано процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків із забезпечення досягнення ЦСР16 необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання. Урядом було проголошено План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність "введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції", що передбачає створення сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на нього [173].

Євроінтеграція України та гармонізація національного законодавства з метою його приведення у відповідність до міжнародно-правових та європейських стандартів у сфері застосування альтернативних способів вирішення спорів забезпечує органічний і послідовний розвиток цього інституту в Україні, а тому потребує проведення наукових досліджень в цій сфері.

Мета роботи полягає у комплексному дослідженні правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, стану правового регулювання та право реалізації, виявити існуючі правові проблеми в сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів та запропонувати шляхи їх вирішення.

Досягнення поставленої мети зумовлює необхідність вирішення таких *завдань*: проаналізувати податкові спори як предмет врегулювання шляхом застосування альтернативних способів їх вирішення, стан дослідженості вказаної сфери правовідносин; розкрити альтернативні способи вирішення податкових спорів як правовий феномен, їх основні види; охарактеризувати зарубіжний досвід правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів; висвітлити міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів; розкрити стан правове регулювання застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні; дослідити правові засади процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як способів альтернативного вирішення податкових спорів; визначити правові засади звернення до процедур арбітражу з метою врегулювання податкових спорів; охарактеризувати правовий механізм вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарг до Ради бізнес-омбудсмена; висвітлити правове регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів; висвітлити правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації;

з'ясувати стан правового регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді.

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.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики та актів право реалізації в сфері застосування альтернативних засобів вирішення податкових спорів, розкрити сутність та особливості правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, особливі риси основних з них, виявити недоліки законодавства та опрацювати шляхи їх вирішення. У результаті проведеного дослідження у роботі сформульовано низку нових наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, а також пропозицій щодо вдосконалення законодавства, які характеризуються новизною.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

вперше:

з'ясовано залежність можливості звернення до певних видів альтернативних способів вирішення податкових спорів від стадій динаміки податкового конфлікту;

розмежовано та згруповано види податкових спорів (справ) залежно від порядку здійснення адміністративного судочинства та за критерієм можливості їх врегулювання із застосуванням присудових альтернативних способів вирішення податкових спорів;

систематизовано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, які передбачені законодавством України, до яких можуть звертатися суб'єкти податкових відносин: 1) квазісудові процедури; арбітраж (інвестиційний арбітраж, арбітражні комісії у транскордонних податкових спорах); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: звернення до Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена; медіація; «міні-суди» (процедури взаємного узгодження та двостороннього та багатостороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; примирення, процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів: врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудова медіація; 5) дорадчо-консультативні: незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права);

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;

систематизовано та розкрито форми, підстави та межі застосування арбітражу як способу врегулювання транскордонних податкових спорів, розкрито випадки застосування процедур: 1) міжнародного комерційного арбітражу (інвестиційного арбітражу); 2) арбітражної комісії, утворення якої передбачене положеннями окремих двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) арбітражної комісії, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), якщо вона застосовується відповідно до угод про оподаткування України;

запропоновано запровадження Міністерством юстиції України у взаємодії з Міністерством фінансів України Державного стандарту медіації у податкових спорах, порядок 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 та податковими і митними органами, судами, інше);

удосконалено:

визначення дефініції 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”;

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);

класифікацію видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу;

систематизацію базових міжнародних та європейських стандартів 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;

характеристику механізмів взаємного узгодження та попереднього узгодження у контрольованих операціях як окремих способів альтернативного вирішення транскордонних податкових спорів та підходи до визначення їх правової природи, особливостей правового регулювання та характерних відмінні риси процедур, їх предметів, стадій та правових актів, які оформлюють результат відповідної процедури врегулювання;

обґрунтування правової позиції, що 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;

види немедіабельних податкових спорів, які слід закріпити на рівні закону;

виявлено відмінності 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;

набули подальшого розвитку:

обґрунтування можливості закріплення окремих неюрисдикційних досудових альтернативних способів вирішення податкових спорів обов’язковими;

підходи до визначення основних причин податкових спорів (об'єктивних та суб'єктивних);

підходи до класифікації видів податкових спорів за суб'єктивним складом, територіальним критерієм, предметом податкового конфлікту та критерієм розмежування «податкових спорів» від «спорів в сфері оподаткування»;

характеристика особливостей правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, види предметів звернення, розмежування повноважень між Радою бізнес-омбудсмена та Бізнес-омбудсменом, обґрунтування доцільності закріплення статусу інституції бізнес-омбудсмена на рівні спеціального закону;

визначення особливостей вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України «Про медіацію» та інших законах, її принципи, правові обмеження (загальні та спеціальні) щодо проведення у податкових спорах.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони можуть становити як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у:

– *правотворчості* – під час розроблення законодавчих актів у сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– *правозастосуванні 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, а також звернення до інших альтернативних способів врегулювання податкових спорів;

– *науково-дослідній роботі* – 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 (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права);

– *освітньому процесі* – при розробці лекційних курсів з дисципліни «Адміністративне право та процес: доктринальні та практичні проблеми» (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права).

Після закінченні доповіді здобувачу присутніми були поставлені такі **питання:**

Запитання Козіна С.М.: З якими сучасними дослідженнями тема Вашої дисертації має зв'язок?

Горбенко Н.О.: Дякую за запитання. Під час роботи над дисертаційним дослідженням нами було досліджено останні наукові роботи щодо питань правового регулювання альтернативних заходів врегулювання публічних, в тому числі податкових, спорів, в тому числі медіації, присудового примирення сторін адміністративної справи, врегулювання спору за участю судді в рамках

адміністративного судочинства та інших. Серед таких досліджень слід зазначити праці таких вчених як: Боднаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади (2020), Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави (2012), Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення (2015), Любченко Я.П. Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект: (2018), Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини, за заг. ред. І.І. Подіка (2019), Віткаускас Д. Медіація та дружнє врегулювання в адміністративних процесах : кращі європейські практики, Бережна Т., Грабовський В. Врегулювання спору за участю судді у податкових спорах: варто чи ні? (2018), Бондарев Т. Податки та інвестиційний арбітраж: nota bene для інвестора (2023), Голоядова Т.О. Необхідність законодавчого запровадження медіації для вирішення податкових спорів в Україні (2016), Губіна Г. Специфіка судового розгляду спорів з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів за участі медіатора (досвід країн ЄС) (2019), Дядечко Г.В., Резнік О.М. Запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення спорів у податковій сфері (2017), Єрмоменко Г., Заїченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження (2014), Заверуха О. Правова природа медіації та практика її застосування у процесі вирішення податкових спорів (2023), Кармаліта М. В. Особливості регламентації порядку вирішення податкових спорів з використанням взаємо узгоджувальної процедури у зарубіжних країнах (на прикладі Німеччини та Іспанії) (2018), Ковальова Ю.О. До питань доцільності впровадження позасудових способів вирішення податкових спорів. (2015), Койчева О.С. Перспективи медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів (2019), Курило В.О. Альтернативні процедури вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий характер (2016), Мягкий А. Медіація у податкових спорах – цивілізований шлях пошуку компромісу. (2020), Трофімова Л. Про врегулювання податкових і митних спорів за участю судді (2019), Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів (2016), Якимчук Н.Я. Правові підстави впровадження інституту звернення до процедури медіації та застосування інших альтернативних способів вирішення податкових та митних спорів (2022) та інші.

Запитання Куркової К.М.: Які методи застосовувались Вами під час дослідження?

Горбенко Н.О.: Дякую за запитання. При проведенні дослідження нами застосовувалися як загальнонаукові, так і спеціальні правові методи дослідження. Зокрема, історичний, діалектичний та порівняльно-правовий методи застосовувалися при вивченні динаміки розвитку законодавства, що регулює питання звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів; аналітичний метод використано під час з'ясування сучасного стану дослідження правового регулювання альтернативного вирішення податкових спорів в Україні, під час аналізу правового

регулювання та стану впровадження способів альтернативного вирішення податкових спорів в зарубіжних державах та з метою аналізу міжнародних та європейських стандартів застосування альтернативних способів вирішення публічних, в тому числі податкових, спорів. За допомогою методів логіко-семантичного аналізу, абстрагування та узагальнення визначено дефініції таких правових понять і категорій як “податковий спір”, “альтернативні способи вирішення податкових спорів”, “взаємне узгодження”. За допомогою методу групування та класифікації узагальнено види альтернативних способів врегулювання податкових спорів, що застосовуються в Україні, види податкових спорів залежно від порядку здійснення адміністративного судочинства та виокремлено основні міжнародні та європейські стандарти правового врегулювання процедур звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів; з’ясовано елементи правосуб’єктності медіаторів, що залучаються до вирішення податкових спорів; формально-юридичний – у процесі формування нових правових положень з метою вдосконалення законодавства, що регулює відносини у сфері звернення до альтернативних способів врегулювання податкових спорів.

Запитання Ріпенка А.І.: Чи має Ваше дисертаційне дослідження аналіз на предмет можливості звернення до медіації при вирішенні податкових спорів?

Горбенко Н.О.: Дякую за запитання. В дисертаційному дослідженні окрема увага зосереджена на медіації як позасудової форми примирення сторін, можливість здійснення якої як в спорах приватно-правового, так і публічно-правового характеру передбачена та врегульована Законом України “Про медіацію”, а також процесуальними кодексами, зокрема і Кодексом адміністративного судочинства. Щодо можливості звернення до медіації з метою вирішення податкових спорів нами зроблено висновки, що податкові спори можуть бути предметом медіації, однак окремі з них є немедіабельними, а саме встановлені обмеження: 1) загальні: а) медіація не проводиться у конфліктах (спорах), що впливають чи можуть вплинути на права і законні інтереси третіх осіб, які не є учасниками цієї медіації; б) спеціальні: не можуть призводити до порушення принципу рівності платників податків, чітко визначених положень податкового законодавства (в «юридично зрозумілих справах»). Податкова медіація може мати місце як під час здійснення податкових процедур, адміністративного оскарження та судового оскарження, тому медіабельність податкових спорів може також залежати від того, в рамках якої процедури звертаються до неї.

В ПК України та МК України можливість проведення медіації з метою врегулювання податкового спору чи іншої форми примирення не закріплена. Але в Законі України “Про адміністративну процедуру” закріплено можливість проведення примирення (спеціальною формою якого є медіація) в межах процедури адміністративного оскарження, а КАС України передбачає можливість примирення сторін справи, в тому числі шляхом медіації. Не є медіабельними відповідно до законодавства також податкові спори: 1) у

медіації, що проводиться у зв'язку з адміністративним оскарженням: з питань служби в податкових та митних органах; 2) у медіації, що проводиться у зв'язку з судовим оскарженням: з питань, що виходять за межі предмету звернення.

Критерії немедіабельності власне податкових спорів мають бути чітко визначені на рівні закону, серед них: спори предметом яких є кримінально каране діяння, оскарження дії нормативно-правового акту (його положення); спори між сторонами щодо розмежування владних повноважень (компетенції); спори, предметом яких є тлумачення положення податкового закону чи узгоджене грошове зобов'язання платника податків; спори, що виходять за межі компетенції податкового органу, відсутність у нього дискреційних повноважень (меж розсуду); податкові спори щодо предмету, який потребує доказування (встановлення юридичних фактів).

Вважаємо, що закріплення в КАС України можливості звернення до процедури медіації на будь-якій із стадій адміністративного судочинства, є недостатньою складовою компетенції суб'єкта владних повноважень – податкових та митних органів. Саме в спеціальному законі, що закріплює його завдання: функції, повноваження та права, інші елементи компетенції мають бути закріплені, в тому числі повноваження (права) на входження в процедуру медіації, а також щодо звернення до інших способів альтернативного вирішення публічних спорів.

Запитання Короеда С.О.: Які саме альтернативні способи вирішення податкових спорів ви визнаєте такими, що можуть бути застосовані в Україні?

Горбенко Н.О.: Дякую за запитання. В дисертаційному дослідженні загалом на підставі аналізу підходів, вироблених у правовій науці до класифікації способів альтернативні способи вирішення спорів, згруповано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, до яких звертаються у різних державах світу та Україні в наступні групи: 1) квазісудові процедури (арбітраж (арбітражна комісія чи арбітражний суд); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: посередництво; звернення до омбудсмена (Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена); медіація; консиліація; міні-суди (зокрема, процедури двостороннього та багатостороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (примирення, процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів (конференції (наради, зокрема наради щодо врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудової медіації); колаборативні та партисипативні процедури); 5) дорадчо-консультативні (спрощений суд присяжних, рання нейтральна оцінка; незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права).

В Україні є можливість звернення до більшості із них, окрім, таких як арбітраж, проте окремими міждержавними договорами податкового характеру передбачається можливість формування арбітражних комісій та звернення до інвестиційного арбітражу, не застосовується також в чистому вигляді такий спосіб як міні-суди, проте знову ж таки на міждержавному рівні в більшості угод з питань уникнення подвійного оподаткування передбачено схожі за природою процедури - процедури двостороннього та багатостороннього взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, з числа присудових способів врегулювання спорів не застосовуються колаборативні та партисипативні процедури, також серед дорадчо-консультативних не застосовується спрощений суд присяжних та рання нейтральна оцінка.

У подальшому обговоренні дисертаційного дослідження взяли участь присутні члени спільного засідання.

Науковий керівник – Сорока Лариса Володимирівна – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу аспірантури Науково-дослідного інституту публічного права зазначила, що підготовлена Горбенко Наталією Олександрівною дисертація на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів», яка подана на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право», є результатом науково-теоретичної та практичної діяльності здобувача. Під час роботи над дисертацією Наталія Олександрівна проявила себе як наполегливий дослідник, який вмів використовувати методи наукового-пізнання, поєднує теоретичні пошуки з практичними навичками.

Дисертація виконана самостійно та є комплексним дослідженням питань правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів. Під час дослідження Горбенко Н.О. продемонструвала глибокий рівень володіння предметом дослідження. У межах роботи над дисертацією здобувачем підготовлено одноосібно вісім наукових праць і одну – у співавторстві, серед яких чотири статті у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових з юридичних наук, одна стаття у міжнародному науковому виданні та чотири тези у збірниках доповідей, оприлюднених на круглих столах, міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях. Особливо заслуговує на увагу здійснена Горбенко Н.О. систематизація видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, до яких звертаються у різних державах світу та Україні, аналіз основних актуальних альтернативних способів вирішення податкових спорів, як досудових, так і присудових, підстави та порядок проведення яких врегульований вітчизняним законодавством. У дисертації автором висвітлене правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, їх становлення, розвиток та застосування з урахуванням зарубіжного досвіду та європейських регіональних та міжнародних стандартів впровадження державами альтернативних способів вирішення публічних

спорів. Проаналізовано податкові спори як предмет врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення та визначено особливості об'єкта податкових спорів. Досліджено основні підходи до аналізу податкового спору як форми прояву конфлікту публічного та приватного інтересів, як форми міжособистісної взаємодії, а також динаміку податкового конфлікту, основні його етапи, способи АВС, до яких звертаються сторони на цих етапах. Важливо, що в дисертації 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 таких держав як США, Великобританія, Австралія, Бразилія, ФРН, Бельгія, Нідерланди, Норвегія, Данія, Франція, Австрія, Словацька Республіка, Польща, Словенія, Естонія, Угорщина.

На підставі аналізу міжнародних та регіональних європейських міжнародних договорів та інших міжнародних документів з'ясовано базові міжнародні та європейські стандарти звернення до альтернативних способів вирішення публічних (в тому числі податкових) спорів як способів модернізації процесу судочинства та підвищення ефективності та справедливості здійснення правосуддя.

З'ясовано випадки, 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. Висвітлено особливості правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Також досліджено та висвітлено стан правового регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів, його становлення і відмічено недоліки податкового законодавства в частині закріплення повноважень у сфері застосування медіації з метою врегулювання податкових спорів. Обґрунтовано, 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. Висвітлено правові засади врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації. Також дисертанткою з'ясовано переваги та недоліки юрисдикційних способів врегулювання податкових спорів – судової та адміністративної форм (механізмів) вирішення податкових спорів. 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. Запропоновано ряд змін до законодавства.

Індивідуальний план наукової роботи та навчальний план виконано Горбенко Н.О. у повному обсязі.

Загалом дисертація 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 р. № 44, а її автор – Горбенко Н.О. заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Вважаю, що дисертаційну роботу можна представити до розгляду та захисту у разовій спеціалізованій вченій раді на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Далі надано слово *рецензентам роботи*.

Ріпенко Артем Ігорович – доктор юридичних наук, завідувач відділу Науково-дослідного інституту публічного права, як *рецензент роботи* відзначив, що актуальність дисертаційної роботи Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» не викликає сумнівів, а тема відповідає сучасним науковим і практичним завданням.

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, узагальнено практику 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.

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, 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»).

Курило Інна Володимирівна – доктор юридичних наук, професор, головний науковий співробітник Науково-дослідного інституту публічного права, як *рецензент роботи* відзначила, що при оформленні дисертаційного дослідження автором в основному дотримані вимоги щодо структури роботи, формування списку використаних джерел. На позитивну оцінку дослідження також впливає системний аналіз вітчизняного правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в контексті додержання міжнародних та європейських стандартів, висвітлення механізму 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 суді, предметом яких є податковий спір. Виявлено недоліки законодавства в частині закріплення підстав примирення процедури та шляхи їх усунення.

Горбенко Н.О. виконала усі поставлені завдання дослідження, запропонувала низку теоретично обґрунтованих положень, висновків, на базі з'ясованих закономірностей та особливостей, та запропоновано обґрунтовані зміни до законодавства, спрямовані на вдосконалення існуючих механізмів альтернативного вирішення податкових спорів.

Дисертація Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» є завершеним дослідженням, самостійною, завершеною науковою працею, яку виконано за актуальною та практично значущою темою. Робота містить науково обґрунтовані результати, які сприяють досягненню основної мети дослідження – на основі комплексного дослідження правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів, стану правового регулювання та правореалізації, виявлення існуючих правових проблем в сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів та пропозиції шляхів їх вирішення.

Дисертація відповідає спеціальності 081 – Право та вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 та «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 12.01.2022 № 44) та може бути подана до розгляду та захисту у разовій спеціалізованій вченій раді на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

В обговоренні дисертаційного дослідження взяли участь:

Шкарупа Костянтин Вікторович – доктор юридичних наук, старший дослідник, провідний науковий співробітник Науково-дослідного інституту публічного права зазначив, що дисертація Горбенко Н.О. має важливе значення для розроблення питань удосконалення правового забезпечення звернення та проведення альтернативних способів вирішення податкових спорів, оскільки закріплення в законодавстві чітких меж щодо їх проведення та вимог щодо підстав участі в цих процедурах податкових та митних органів, правового оформлення їх результатів, сприятиме запобіганню корупції в сфері діяльності податкових та митних органів, формування атмосфери взаємоповаги та порозуміння, особливо у випадках правової невизначеності.

На увагу заслуговує висновок автора щодо необхідності розвитку інституту медіації у податкових спорах, а також пропозиції автора щодо визначення критеріїв немедіабельності окремих податкових спорів, які пропонується закріпити в ПК України та в Державному стандарті медіації у податкових спорах.

Загалом, результати дисертаційного дослідження мають як теоретичне, так і практичне значення. Тому дисертаційна робота Горбенко Н.О. заслуговує на рекомендацію до захисту.

Овчарук Сергій Станіславович – доктор юридичних наук, професор, завідувач відділу Науково-дослідного інституту публічного права, зауважив, що Н.О. Горбенко у своєму дисертаційному дослідженні вдало здійснила аналіз досудових та присудових альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в Україні, виділивши особливості їх правового регулювання, основні їх складові, правове значення результату їх проведення, практику їх застосування та з'ясовано їх недоліки. Положення, що виносяться на захист, більшість висновків та запропоновані зміни до законодавства заслуговую на підтримку.

На увагу заслуговує також спроба автора проаналізувати з точки зору правової науки механізм альтернативного врегулювання податкових спорів за участю Ради бізнес-омбудсмена. Погоджуємося з висновком, що важливим чинником подальшого вдосконалення механізму вирішення податкових спорів шляхом звернення зі скаргою до Ради бізнес омбудсмена, як одного з числа альтернативних способів вирішення податкових спорів, є закріплення статусу такого дорадчого органу при Кабінеті Міністрів України на рівні спеціального закону, а також визнання його належного функціонування однією з правових гарантій захисту державою прав і законних інтересів суб'єктів господарювання, майнових прав підприємництва, та чіткого визначення правових меж реалізації бізнес-омбудсменом повноважень в цій сфері. Вперше в правовій науці системно досліджено та висвітлено можливість звернення до процедур арбітражу в разі виникнення податкових спорів, що передбачена на рівні міжнародних документів, а саме: 1) міжнародного комерційного арбітражу у інвестиційних спорах (інвестиційний арбітраж); 2) арбітражної комісії, утворення якої передбачено положеннями конкретних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) 3)

арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), яка згідно ст. 19 застосовується договірними державами відповідно до угод про оподаткування.

Дисертаційне дослідження виконане відповідно до вимог МОН України. Дисертантка має достатню кількість наукових статей у фахових виданнях та опублікованих тез доповідей на конференціях.

Загалом, дисертація Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів», являє собою самостійну, завершену, комплексну наукову працю, яка відповідає відповідним вимогам та може бути рекомендована до розгляду та захисту у разовій спеціалізованій вченій раді.

Горбенко Н.О. висловила виступаючим та всім присутнім подяку за позитивну оцінку її дисертаційного дослідження, за висловлені побажання та професійні поради, що сприяли вдосконаленню змісту та форми дисертаційної роботи та корекції подальших науково-дослідних планів.

Присутні на засіданні одногolosно запропонували визнати дисертацію Горбенко Н.О. завершеною теоретично та практично-значимою науковою роботою, що містить висновки, які сприяють вирішенню нагальної наукової проблеми та є суттєвим внеском у розвиток юридичної науки, і яка може бути рекомендована до захисту у спеціалізованій вченій раді. Запропоновано схвалити такий висновок:

ВИСНОВОК

щодо дисертації Горбенко Наталії Олександрівни за темою «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційного дослідження обумовлена тим, що правові спори виникають з різних питань податкових відносин, та відносин, що врегульовані законами, контроль за додержанням яких покладений на податкові органи, реалізації інших покладених на них повноважень. Завданням суб'єктів публічного адміністрування, в тому числі адміністрування податків і зборів, є забезпечення належних умов виконання обов'язків платниками обов'язків, реалізації визнаних за ними прав, свобод та законних інтересів, тобто передусім діяльність контролюючих органів має бути спрямована передусім на здійснення, так званої, "сервісної" функції, яку доповнює контрольна.

На вдосконалення механізму оподаткування націлені також зміни в законодавстві, спрямовані на підвищення конкурентоспроможності держави, активізацію співробітництва між податковими і митними органами України та іноземних держав, зростання економічної активності суб'єктів господарювання, діджиталізацію податкових сервісів та процесів

адміністрування податків і зборів. Проте нестабільність податкового законодавства, правова невизначеність щодо окремих елементів податків, процесу їх сплати та здійснення податкового контролю є підґрунтям для виникнення великого числа податкових спорів, більшість з яких розглядаються в порядку адміністративного оскарження, довіра до якого з боку платників досить низька, що призводить до перевантаження судів. Це формує інтерес до практики застосування в світі альтернативних позасудових механізмів вирішення публічних і, зокрема, податкових спорів, їх правового закріплення як на внутрішньодержавному, так і міжнародному та регіональному рівнях, впровадження «відновної» філософії здійснення правосуддя.

В Україні при встановленні стратегічних рамок національного розвитку на період до 2030 року на засадах принципу «Нікого не залишити осторонь» було започатковано процес адаптації Цілей сталого розвитку і саме серед кроків із забезпечення досягнення ЦСР16 необхідним визнано розвивати інститут медіації та її правове регулювання. Урядом було проголошено План пріоритетних дій Уряду на 2023 рік, в пункті 181 якого передбачено необхідність “введення в дію механізму проведення масштабної дерегуляції”, що передбачає створення сприятливих умов розвитку бізнесу, зменшення адміністративного і фінансового навантаження на нього.

Євроінтеграція України та гармонізація національного законодавства з метою його приведення у відповідність до міжнародно-правових та європейських стандартів у сфері застосування альтернативних способів вирішення спорів забезпечує органічний і послідовний розвиток цього інституту в Україні, а тому потребує проведення наукових досліджень в цій сфері.

Наукове завдання, за розв’язання якого здобувач заслуговує присудження наукового ступеня полягає в тому, щоб на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики та актів право реалізації в сфері застосування альтернативних засобів вирішення податкових спорів, розкрити сутність та особливості правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, особливі риси основних з них, виявити недоліки законодавства та опрацювати шляхи їх вирішення.

На основі проведеного дослідження сформовано ряд нових наукових положень і висновків, які розв’язують важливу наукову проблему; **найсуттєвішими науковими результатами, які одержала здобувач особисто та які характеризуються достовірністю та науковою новизною, є такі:**

– з’ясовано залежність можливості звернення до певних видів альтернативних способів вирішення податкових спорів від стадій динаміки податкового конфлікту;

– розмежовано та згруповано види податкових спорів (справ) залежно від порядку здійснення адміністративного судочинства та за критерієм можливості їх врегулювання із застосуванням присудових альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– систематизовано види альтернативних способів вирішення податкових спорів, які передбачені законодавством України, до яких можуть звертатися суб'єкти податкових відносин: 1) квазісудові процедури; арбітраж (інвестиційний арбітраж, арбітражні комісії у транскордонних податкових спорах); комбінований арбітраж (медіація-арбітраж, арбітраж-медіація-арбітраж); 2) процедури залучення до врегулювання спору незалежного посередника: звернення до Уповноваженого Верховної ради України з прав людини та Ради бізнес-омбудсмена; медіація; «міні-суди» (процедури взаємного узгодження та двостороннього та багатостороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 3) переговорні процедури без залучення посередника (процедура «розгляду заперечень» до акта перевірки; примирення, процедура одностороннього попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях); 4) присудові способи врегулювання спорів: врегулювання спору за участю судді, примирення сторін адміністративного спору; присудова медіація; 5) дорадчо-консультативні: незалежна оцінка фактів (звернення до судового експерта); нейтральна оцінка (звернення до експерта з питань права);

– 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;

– систематизовано та розкрито форми, підстави та межі застосування арбітражу як способу врегулювання транскордонних податкових спорів, розкрито випадки застосування процедур: 1) міжнародного комерційного арбітражу (інвестиційного арбітражу); 2) арбітражної комісії, утворення якої передбачене положеннями окремих двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування; 3) арбітражної комісії, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI), якщо вона застосовується відповідно до угод про оподаткування України;

– запропоновано запровадження Міністерством юстиції України у взаємодії з Міністерством фінансів України Державного стандарту медіації у податкових спорах, порядок 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 та податковими і митними органами, судами, інше);

- удосконалено визначення дефініції поняття «податковий спір», як такого, що включає транскордонні податкові спори, та може бути предметом альтернативних способів вирішення спорів;

- удосконалено визначення змісту поняття «альтернативні способи вирішення (врегулювання) податкових спорів»;

- удосконалено 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);

- удосконалено класифікацію видів альтернативних способів вирішення податкових спорів, які застосовуються в державах світу;

- удосконалено систематизацію базових міжнародних та європейських стандартів 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;

- удосконалено характеристику механізмів взаємного узгодження та попереднього узгодження у контрольованих операцій як окремих способів альтернативного вирішення транскордонних податкових спорів та підходи до визначення їх правової природи, особливостей правового регулювання та характерних відмінні риси процедур, їх предметів, стадій та правових актів, які оформлюють результат відповідної процедури врегулювання;

- удосконалено обґрунтування правової позиції, що 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;

- удосконалено види немедіабельних податкових спорів, які слід закріпити на рівні закону;

- виявлено відмінності 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;

- набули подальшого розвитку обґрунтування можливості закріплення окремих неюрисдикційних досудових альтернативних способів вирішення податкових спорів обов'язковими;

- набули подальшого розвитку підходи до визначення основних причин податкових спорів (об'єктивних та суб'єктивних);

– набули подальшого розвитку підходи до класифікації видів податкових спорів за суб'єктним складом, територіальним критерієм, предметом податкового конфлікту та критерій розмежування «податкових спорів» від «спорів в сфері оподаткування»;

– набула подальшого розвитку характеристика особливостей правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, види предметів звернення, розмежування повноважень між Радою бізнес-омбудсмена та Бізнес-омбудсменом, обґрунтування доцільності закріплення статусу інституції бізнес-омбудсмена на рівні спеціального закону;

– набуло подальшого розвитку визначення особливостей вітчизняної моделі процедури медіації, закріплені в Законі України “Про медіацію” та інших законах, її принципи, правові обмеження (загальні та спеціальні) щодо проведення у податкових спорах.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони можуть становити як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у: *правотворчості* – під час розроблення законодавчих актів у сфері застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів; *правозастосуванні 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, а також звернення до інших альтернативних способів врегулювання податкових спорів; *науково-дослідній роботі* – 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 (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права); *освітньому процесі* – при розробці лекційних курсів з дисципліни «Адміністративне право та процес: доктринальні та практичні проблеми» (акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права).

Достовірність і обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій забезпечується:

– комплексним застосуванням раціональної сукупності дослідницьких методів пізнання соціальних процесів і явищ у сферах дії держави та права для аналізу і характеристики нормативно-правових актів і наукових праць, присвячених теоретичним, нормативним і практичним питанням правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів;

– застосуванням методологічних принципів об'єктивності і неупередженості аналізу та критичного осмислення досліджуваного матеріалу;

– аргументованою науковою полемікою з іншими вченими в тексті дисертації;

– використанням положень чинного законодавства України, а також офіційних аналітичних і статистичних матеріалів, довідкових видань та юридичної публіцистики;

– послідовністю та логікою викладення здобувачем матеріалу, його аргументованістю;

– відповідністю висновків роботи і отриманих результатів поставленим завданням та доведенням сформульованих пропозицій до рівня їх можливого використання у практиці;

– рівнем репрезентативності емпіричного матеріалу.

Особистий внесок здобувача. Дисертація виконана Горбенко Наталією Олександрівною самостійно. Усі сформульовані положення та висновки є результатом особистих досліджень дисертанта. Використані в дисертації ідеї, положення чи гіпотези інших авторів мають відповідні посилання і використані лише для підкріплення ідей здобувача або відповідної наукової полеміки.

Апробація матеріалів дисертації. Підсумки розроблення проблеми в цілому, окремі її аспекти, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на науково-практичних конференціях та круглих столах: «Круглий стіл з нагоди 30-ї річниці з дня заснування Національної академії правових наук України» (м. Харків, 24 березня 2023 р.); «Recent Trends in Science» (м. Дніпро, 4-5 травня 2023 р.); «Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів» (м. Львів, 5 травня 2023 р.); «Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану» (м. Київ, 23 травня 2023 р.).

Публікації. Основні наукові результати дисертаційного дослідження відображено у восьми наукових публікаціях, серед яких чотири статті у наукових фахових виданнях України та чотири тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях та круглому столі.

Наукові праці Горбенко Н.О., опубліковані за результатами дисертаційного дослідження, відповідають вимогам п.п. 8 і 9 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.

Всі представлені наукові публікації здобувача зраховуються за темою дисертації, а саме:

1. Горбенко Н.О. Європейські регіональні правові стандарти звернення до медіації та інших способів вирішення податкових спорів. *Академічні візії*. 2023. Вип. 15. URL: <https://academy-vision.org/index.php/av/article/view/319/281> DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7851444>

2. Горбенко Н.О. Правоздатність медіаторів як суб'єктів, що залучаються до вирішення публічних та приватних спорів. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 181–188. DOI: <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2023.23>

3. Горбенко Н.О. Підстави набуття загальної та спеціальної дієздатності медіаторами в Україні. *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 34–42. DOI: <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.5>

4. Горбенко Н.О. Правові засади процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях як окремого способу запобігання та альтернативного вирішення податкових спорів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 724–727. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/181>

5. Горбенко Н.О. До питання примирення сторін податкового спору та податкової медіації на стадії адміністративного оскарження рішень податкових (митних) органів: *матеріали круглого столу з нагоди 30-ї річниці з дня заснування Національної академії правових наук України* (м. Харків, 24 березня 2023 р.). Харків, 2023. С. 201–205.

6. Горбенко Н.О. Перспективи залучення медіатора чи застосування інших форм примирення сторін податкового спору, в разі подання скарги в порядку адміністративного оскарження. *Recent Trends in Science: матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції* (м. Дніпро, 4–5 травня 2023 р.). Дніпро, 2023. С. 110–111.

7. Горбенко Н.О. Критерії правосуб'єктності медіатора, який забезпечує медіацію в податкових та адміністративних спорах. *Проблеми розвитку адміністративного, фінансового та інформаційного права в контексті євроінтеграційних процесів: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Львів, 5 травня 2023 р.). Львів, 2023. С. 85–87.

8. Горбенко Н.О. Процедура взаємного узгодження як окремий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів. *Актуальність та особливості наукових досліджень в умовах воєнного стану: матеріали III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції з нагоди відзначення Дня науки – 2023 в Україні* (м. Київ, 23 травня 2023 р.). Київ, 2023. С. 221–223.

Оцінка мови і стилю дисертації. Дисертація написана науковим стилем, українською мовою. Наукові положення, висновки та рекомендації викладені стисло, точно, ясно та просто, що забезпечує легкість і доступність їх сприйняття.

Відповідність дисертації встановленим вимогам і визначеній спеціальності. Форма і зміст дисертації та анотації відповідають вимогам, що встановлені Порядком підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 р. № 261, Порядком присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44 та Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40.

Дисертація є цілісною, завершеною, кваліфікованою працею, в якій містяться висунуті здобувачем науково обґрунтовані теоретичні і практичні

результати та наукові положення, що характеризуються єдністю змісту і свідчать про особистий внесок здобувача в юридичну науку.

Анотація дисертації є узагальненим коротким викладом її основного змісту. В анотації стисло представлені основні результати дослідження із зазначенням наукової новизни та практичного значення, що дає повне уявлення про виконану здобувачем роботу. Обсяг дисертації та анотації, а також зміст роботи відповідають встановленим вимогам.

Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів є напрямом, який віднесено до спеціальності 081 «Право».

УХВАЛИЛИ:

1. Затвердити висновок про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів».

2. Констатувати, що за актуальністю, ступенем новизни, обґрунтованістю, науковою та практичною цінністю здобутих результатів дисертація Горбенко Наталії Олександрівни відповідає спеціальності 081 «Право» та 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 р. № 44 та Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40.

3. Рекомендувати дисертацію Горбенко Наталії Олександрівни на тему «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» до захисту на здобуття ступеня доктора філософії у разовій спеціалізованій вченій раді за спеціальністю 081 «Право».

Результати голосування присутніх на засіданні докторів та кандидатів наук за профілем поданої на розгляд дисертації: за – 11, проти – 0, таких, що утримались – 0; здобувач Горбенко Н.О. – не голосувала.

**Головуючий на засіданні –
доктор юридичних наук, професор,
завідувач відділу
Науково-дослідного інституту
публічного права**



С.С. Овчарук