

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора Гаврилюк Руслани Олександрівни, на дисертацію 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»

Актуальність обраної теми

Дисертація Горбенко Наталії Олександрівни присвячена актуальній проблемі вітчизняного права, а саме правовому регулюванню альтернативних способів вирішення податкових спорів.

В Україні наявні інституційні механізми альтернативного розв'язання спорів. Йдеться про закони, що врегульовують діяльність третейських судів і спеціальне податкове законодавство, яке не забороняє застосування альтернативних заходів розв'язання податкового спору. Водночас, такі ADR-методи, як арбітраж, медіація, посередництво та інші альтернативні методи вирішення внутрішньо державних податкових конфліктів у зазначених сферах загалом не використовуються. Проводились лише окремі експерименти. Так, у межах спільної програми Європейського Союзу та Ради Європи “Прозорість та ефективність судової системи України” у 2009 р. відбулося запровадження пілотного проекту з медіації при вирішенні адміністративних спорів у Вінницькому окружному адміністративному суді, в ході якого з червня 2010 р. до жовтня 2011 р. судьями-медіаторами Вінницького окружного адміністративного суду було проведено 31 процедуру медіації, з яких у 20 випадках досягнуто позитивного результату та підписано відповідну угоду. Окремий результативний експеримент із вирішення податкових спорів в межах процедури медіації було проведено в місті Запоріжжя. Проте відсутність належного закріплення повноважень податкових та митних органів на входження в процедуру медіації, відсутність критеріїв медіабельності податкового спору послугувало підставою розгляду правоохоронними органами участі податкових та митних органів в процедурі медіації як перевищення повноважень ними.

Незважаючи на те, що в 2021 році було прийнято Закон України «Про медіацію» та було внесено відповідні зміни до Кодексу адміністративного судочинства України, зокрема, до статті 47, яка закріплює право сторін досягнути примирення, у тому числі шляхом медіації, на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі, відсутність закріплення в ст. 19-1 та 20 Податкового кодексу України повноважень податкових та митних органів на участь в процедурі медіації блокує їх діяльність в цьому напрямку.

Між тим, запровадження таких методів не потребує додаткових витрат із державного бюджету, створення спеціальних інституцій, їх

фінансування, формування кваліфікованого кадрового потенціалу. Подібні організаційні механізми і передумови для їх існування вже наявні в Україні і просто потребують актуалізації саме у сфері податкової конфліктології.

Відповідно дослідження всіх наявних в державі альтернативних способів вирішення податкових спорів, досвід іноземних держав, міжнародних та європейських стандартів застосування способів альтернативного вирішення спорів, окреслення шляхів вдосконалення чинного податкового законодавства є вельми злободенним на даний час.

Дисертаційне дослідження Н.О. Горбенко актуальне з точки зору як наукових пошуків, так і практичної діяльності, яка спрямована на зменшення числа податкових спорів щодо визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), стягнення податкового боргу тощо, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства, зменшення випадків зловживання правами з метою затягування виконання податкового обов'язку, а також модернізацію діяльності податкових органів з впровадженням механізмів вирішення спорів, використання яких дає можливість врахування всіх індивідуальних, специфічних нюансів ситуацій, операцій, правового положення платників податків, які впливають на його вирішення. Автор роботи у своєму дослідженні звертається до цих та інших найбільш актуальних питань, які пов'язані з правовим регулюванням альтернативних способів вирішення податкових спорів та залишаються актуальними в умовах воєнного стану.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

Дисертаційне дослідження, запропоноване Н.О. Горбенко, демонструє системний підхід до наукового дослідження обраної теми. У вступі дисертант окреслює актуальність теми, підкріплюючи її даними останніх наукових досліджень, чітко окреслює предмет та об'єкт дослідження, детально визначає новизну та практичне значення отриманих результатів. Структурно дисертація складається із вступу, трьох розділів, нерозривно пов'язаних між собою, які загалом складаються з десяти підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Структура в цілому відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути всі проблеми, визначені автором. Про обґрунтованість сформульованих у дисертації положень і висновків говорить також критичний аналіз широкого спектру джерел, зокрема норм вітчизняного та зарубіжного законодавства, міжнародних документів, наукових публікацій у зарубіжних та вітчизняних фахових виданнях та тез доповідей всеукраїнських і міжнародних конференцій, монографій та інших наукових праць, які стосуються висвітлення проблем правового регулювання способів альтернативного вирішення податкових спорів.

Результати поданої на розгляд дисертації характеризуються високим ступенем вірогідності та наукової обґрунтованості, що досягається

використанням як загальних, так і спеціальних методів дослідження, таких як історичний, діалектичний, порівняльно-правовий, аналітичний, логіко-семантичного аналізу, абстрагування та узагальнення, групування та класифікації, формально-юридичний тощо. Використовуючи ці методи, автор сформулював у своєму дослідженні ряд важливих наукових положень, висновків та рекомендацій.

Висновки, зроблені у дисертації, запропоновані наукові положення, розроблені автором зміни до чинного законодавства, а також запропоновані рекомендації щодо удосконалення діяльності податкових та митних органів дозволять покращити правове забезпечення їх функціонування, адміністрування податків і зборів, розширення спектру можливостей вирішення податкових спорів з метою ефективного забезпечення фінансових інтересів держави Україна та територіальних громад.

Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

Положення та висновки дослідження мають своїм підґрунтям теоретичні наукові дослідження автора різних питань правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів відповідно до поставленої мети та завдань. Достовірність їх підтверджується і актуальними позиціями, закріпленими в документах Ради Європи і Європейського Союзу, в яких містяться рекомендації державам впроваджувати альтернативні способи вирішення податкових спорів. В Національній стратегії доходів зазначено, що “Податкова визначеність вимагає не лише ефективних механізмів для вирішення податкових спорів, коли вони виникають, але й загального середовища, яке мінімізує потенціал для таких спорів (вставка 4.6)”, окреслено однією з завдань застосування сучасних технологій є зменшенню податкових правопорушень та судових спорів, а також передбачено, що впродовж 2024 року планується розробити зміни до законодавства щодо удосконалення процедури взаємного узгодження для забезпечення дотримання Україною зобов’язань за Угодою про уникнення подвійного оподаткування відповідно до рекомендацій Дії 14 Плану дій BEPS. На вирішення вказаних завдань спрямоване, зокрема і дослідження Н.О. Горбенко.

Важливими є пропозиції дисертантки щодо внесення змін до чинного законодавства.

Наукова новизна одержаних результатів дисертації полягає в тому, що дисертація є однією з перших, в якій досліджено стан правового регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів в Україні, зарубіжний досвід та міжнародні і європейські стандарти запровадження альтернативних способів вирішення публічних, і в тому числі податкових, спорів, судову практику. За результатами проведеного дослідження сформульовано низку наукових положень, висновків, пропозицій і практичних рекомендацій, які мають на меті удосконалити діяльність із врегулювання податкових спорів шляхом зверненням до

альтернативних способів їх вирішення (врегулювання).

Дослідження Горбенко Н.О. характеризується високою науковою та практичною спрямованістю. Пропозиції, які робить автор, стосуються розвитку наукових поглядів на податково-правові категорії, на феномен альтернативних способів вирішення публічних спорів та безпосередньої діяльності податкових та судових органів.

Заслужують на особливу увагу наступні положення новизни дисертації. Зокрема, *вперше дисертантом*:

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 передбачено 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).

Дисертанткою 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 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;

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 в дисертації наступні положення:

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'єктним складом, територіальним критерієм, предметом податкового конфлікту та критерій 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-обмудсменом, 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.

Основна частина дисертації Горбенко Н.О. логічно побудована та структурована, всі розділи взаємопов'язані.

Розділ 1 «Теоретико-правові засади альтернативних способів вирішення податкових спорів» складається з чотирьох підрозділів, присвячених: аналізу податкових спорів як предмету врегулювання шляхом звернення до альтернативних способів їх вирішення; характеристиці альтернативних способів вирішення податкових спорів як правового феномену, їх основних видів; висвітленню зарубіжного досвіду правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів та міжнародних і європейських стандартів звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Розділ 2 «Основні правові механізми досудового альтернативного вирішення податкових спорів в Україні» складається з чотирьох підрозділів, які присвячені актуальним питанням: висвітленню 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 характеристиці правового регулювання проведення медіації з метою врегулювання податкових спорів.

Важливими для науки податкового права є характеристика та виявлені відмінні від інших способів АВС процедури взаємного узгодження, здійснення якої за заявою платника податків покладено на Міністерство фінансів України, що дозволяє країнам, між якими укладена така угода або конвенція, вирішувати податкові спори, які виникають у зв'язку з тлумаченням або застосуванням положень двосторонніх угод про уникнення подвійного оподаткування або відповідних конвенцій. Також проведено детальний аналіз процедури попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, яка є способом АВС, що ініціюється шляхом реалізації права великого платника податків на звернення (заяви) до Державної податкової служби України про її проведення такої процедури. Досліджено дві форми процедури попереднього узгодження: 1) внутрішньодержавну (односторонню); 2) міждержавну (дво- чи багатосторонню). Слід погодитися з висновком, що процедура взаємного узгодження, яка «включає механізм формування домовленості на міждержавному рівні розвивається і має великий потенціал для платника податків, оскільки він його ініціює і набуває справжньої суб'єктності, можливості захищати свої права транскордонно». Також цікавими є висновки щодо предмету процедур взаємного узгодження та попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, та потреби проведення податкового законодавства України у відповідність до джерел податкового права ЄС в контексті євроінтеграції.

Обґрунтованим є висновок, що «застосування процедур арбітражу, що широко застосовуються для врегулювання спорів приватно-правового характеру, поступово впроваджується в сфері публічної, що обумовлено швидким розвитком міжнародних інструментів усунення подвійного оподаткування та вирішення податкових спорів, та просуваються документами ОЕСР та G20, передбачені Рекомендацією Rec (2001) 9 Ради Європи як спосіб врегулювання адміністративних спорів та закріплюються на рівні двосторонніх міждержавних договорів про уникнення подвійного оподаткування, в тому числі України», а також висновок, що спори з питань оподаткування транскордонного характеру, які виникають між контролюючими органами різних держав, предметом яких є порушення прав платників податків та/або податкового суверенітету однієї з держав можуть бути предметом міжнародного комерційного арбітражу або арбітражних комісій, якщо це закріплено в двосторонньому міжнародному договорі: 1) міжнародний комерційний арбітраж у інвестиційних спорах

(інвестиційний арбітраж); 2) арбітражна комісія, утворення якої передбачено положеннями конкретних двосторонніх угод України про уникнення подвійного оподаткування (Конвенція між Україною і Королівством Нідерландів про уникнення подвійного оподаткування); 3) арбітражна комісія, утворення та діяльність якої передбачена та врегульована Модельною податковою конвенцією (MLI). Досить повно виявлено особливості цих процедур.

Дисертанткою доведено, 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.

Цілком обґрунтованим є висновки щодо відмінних рис процедури досудової медіації у публічних (в т.ч. податкових) спорах, недоліки законодавства щодо можливості її застосування, зокрема одним з таких недоліків визнано «відсутність положень в ПК України та МК України про можливість проведення медіації в податкових спорах, а також повноваження (права) у податкового та митного органів на звернення (погодження на проведення) процедури медіації». Цінними є висновки щодо немедіабельності ряду податкових спорів, що базуються на аналізі чинного законодавства та міжнародного досвіду. Висвітлено можливість звернення в межах процедури адміністративного оскарження до процедури примирення, що передбачено в Законі України «Про адміністративну процедуру», окремою спеціальною формою якого є медіація, а тому впровадження податкової медіації є справді на порядку денному розвитку податкового адміністрування.

Розділ 3 «Правові засад присудових альтернативних способів врегулювання податкових спорів» складається з двох підрозділів, які присвячені характеристиці правових засад врегулювання податкових спорів шляхом примирення, в тому числі шляхом присудової медіації та правового регулювання процедури врегулювання податкових спорів за участю судді.

Важливим є те, що дисертант розкрила питання видів податкових спорів, які можуть бути предметом адміністративного судочинства, їх медіабельності, особливостей та стадій процедур присудових примирення та медіації. Слід погодитися з висновком, щодо основних рис інституту зовнішньої присудової медіації, до яких дисертантка відносить те, що вона: «1) здійснюється за згодою сторін; 2) сторони самостійно обирають медіатора; 3) є формою примирення; 4) проводиться із призупиненням судового провадження (за клопотанням сторін) або без такого; 5) проводиться на будь-якій стадії судового провадження до прийняття

рішення; 6) медіатор забезпечує процедуру медіації, не має права надавати рекомендації чи вказівки сторонам; 7) сторони самостійно схвалюють угоди за результатами медіації предметом умови примирення в формі заяви про примирення; 8) рішення не може виходити за межі питань предмету спору» (с. 189), а також з зауваженням про те, що інші процедури примирення не визначені і достатньо не врегульовані.

В підрозділі 3.2 розкрито особливості правового регулювання в Україні та досвід запровадження в зарубіжних державах такого способу врегулювання спорів як врегулювання спорів за участі судді, вказано на підходи, що сформувалися в науці щодо характеристики правової природи такого способу АВС та стану його закріплення в національному законодавстві і випадки за яких він не застосовується, або його застосування є обмеженим, досить детально розкрито процедурні нюанси проведення процедури врегулювання спору за участі судді, її принципи і зауважує, що “умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб’єкта владних повноважень”, однак можуть виходити за межі предмета спору, “якщо такі умови примирення не порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб”. Вказуються на обставини, що не дозволять судді забтердити своєю ухвалою умови примирення сторін «якщо умови примирення суперечать закону чи порушують права чи охоронювані законом інтереси інших осіб або є невиконуваними (ч. 6 ст. 190 КАС України), що свідчить про те, що суддя може здійснювати функції “судового контролю” за діями (рішеннями) посадової особи податкового органу – законного її представника, що є важливою гарантією недопущення порушення публічних інтересів в сфері оподаткування» (с. 197).

Цінним вважаємо висновок, що основними рисами інституту врегулювання спору, зокрема податкового, за участю судді є та, що воно: 1) здійснюється за згодою сторін; 2) проводиться суддею, який діє не в якості судді, а в ролі посередника (арбітра), і не може, якщо досягти врегулювання не вдається, в подальшому розглядати справу як суддя; 3) є формою примирення; 4) проводиться до розгляду справи по суті; 5) сторони не можуть обирати суддю, який проводить процедуру; 6) проводиться з додержанням принципу вільної згоди сторін, самовизначення сторін, конфіденційності; 7) в разі результативного проведення ухвалюються умови примирення сторін, які затверджуються суддею (після їх перевірки їх законності та відповідності публічним інтересам чи інтересам іншої сторони, яку представляє законний представник), або сторони повертаються до судового розгляду справи». Досить обґрунтовано вважаємо пропозицію «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».

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

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Відзначаючи теоретичну та практичну цінність дисертаційного дослідження Горбенко Н.О. і позитивно оцінюючи його в цілому, слід наголосити, що окремі положення дисертації мають дискусійний характер і потребують більш глибокого дослідження та обґрунтування:

1. Авторка висвітлює питання правового регулювання механізму вирішення податкових спорів в Європейському Союзі, зокрема, досліджено положення Директиви ЄС 2017/1852 “Про механізми вирішення податкових спорів в Європейському Союзі”, однак, в контексті євроінтеграції бажано було б більше уваги приділити питанню стану наближення національного податкового законодавства до права ЄС, зокрема імплементації положень вказаної Директиви, зокрема, в частині можливості звернення до альтернативних способів вирішення податкових спорів.

2. В підрозділі 2.3 дисертації висвітлено питання правового механізму вирішення податкових спорів, що ініціюється шляхом подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена, види предметів звернення. Однак, на нашу думку, бажано було дослідити і механізм звернення до Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, оскільки значна частина платників податків є фізичними особами, які не здійснюють підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність, а також висвітлити можливість віднесення до альтернативних способів вирішення податкових спорів механізм розгляду звернень та скарг, з питань податкових конфліктів, та взаємодії з податковими органами.

3. В підрозділі 2.4 висловлена пропозиція щодо запровадження досудової податкової медіації, що передбачає модель проведення медіації

незалежними медіаторами, які внесені до Реєстру медіаторів у податкових спорах, які об'єднуються в межах Асоціації медіаторів у податкових спорах. Однак інші варіанти можливого розвитку подій, не запропоновано, хоч в першому розділі автором наведено різні моделі формування податкової медіації, що запроваджені в інших державах світу (присудова, здійснювана працівниками суду, здійснення працівниками незалежного підрозділу податкового органу тощо). Отже, недостатніми вважаємо обґрунтування зазначеної пропозиції автора, а тому вважаємо, що бажано було б більш чітко сформулювати фактори, якими керувалася дисертантка для її відстоювання.

4. В дисертації зазначено, що “в Грузії Службою доходів Грузії утворено та започатковано роботу Ради медіації з податкових спорів, яка об'єднує податківців, представників бізнесу та громадськості, основним завданням якої є врегулювання податкових спорів” (с. 71), проте цікаво було б почути думку автора про можливість і доцільність впровадження такої практики в Україні.

Утім, викладені зауваження мають переважно дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Н.О. Горбенко та не знижують її достатньо високий науковий рівень.

Висновок

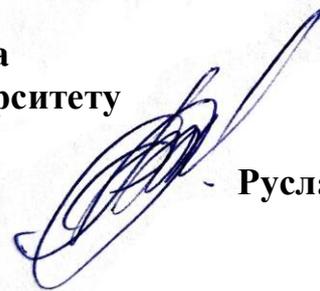
Основні наукові положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, були оприлюднені у восьми наукових публікаціях, серед яких чотири статті опубліковано у наукових виданнях України, що визнані як фахові з юридичних наук, чотири тези наукових доповідей на науково-практичних конференціях, присвячених висвітленню та вирішенню актуальних проблем права.

Зміст результатів дисертаційного дослідження висвітлений достатньо повно, виклад запропонованих в роботі положень, висновків та пропозицій щодо вдосконалення законодавства базується на ґрунтовному опрацюванні наукової літератури, сучасних досліджень, діючого законодавства України, міжнародних та європейських стандартів правового закріплення можливості звернення до альтернативних способів вирішення публічних, в тому числі податкових, спорів та судової практики з проблематики дисертаційного дослідження. Автор сформулювала свої висновки, які здатні стати значним внеском у розвиток фінансово-правової науки. В цілому, дисертація Горбенко Н.О. є самостійним, завершеним науковим дослідженням, присвяченого правовому регулюванню альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Отже, аналіз основних положень дисертації Горбенко Наталії Олександрівни «Правове регулювання альтернативних способів вирішення податкових спорів» дозволяє зробити висновок, що дисертація є повноцінною завершеною науковою працею, в якій отримано нові науково-обґрунтовані результати, що вирішують конкретну задачу, яка має суттєве

значення для правової науки. 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 її авторка, з урахуванням результатів публічного захисту, заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії (галузь знань 08 «Право», спеціальність 081 «Право»).

**Завідувач кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича,
доктор юридичних наук, професор**



- Руслана ГАВРИЛЮК

