

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

ЗАВЕРУХА ОЛЕГ БОГДАНОВИЧ



УДК 347.73

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПІВВІДНОШЕННЯ
ТРАДИЦІЙНИХ ТА АЛЬТЕРНАТИВНИХ
СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

Юридичні науки

Реферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Харків – 2024

Дисертація є кваліфікаційною науковою працею на правах рукопису

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, професор

Бліхар Марія Миронівна,

Інститут права, психології та
інноваційної освіти Національного
університету «Львівська політехніка»,
завідувачка кафедри адміністративного
та інформаційного права;

доктор юридичних наук, професор

Касьяненко Любов Михайлівна,

Державний податковий університет,
професор кафедри фінансового та податкового права;

доктор юридичних наук

Олендер Ігор Ярославович,

Касаційний адміністративний суд
у складі Верховного Суду, суддя.

Захист відбудеться «14 » червня 2024 року о «10» годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.03 Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: вул. Григорія Сковороди, 77, м. Харків, 61024.

З дисертацією можна ознайомитись на офіційному сайті <https://nauka.nlu.edu.ua/nauka/zahyst-dysertacij-u-specjalizovanij-vchenij-radi-d-64-086-03/zaveruha/> та у науковій бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: вул. Григорія Сковороди, 84-а, м. Харків, 61024.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**



Іван ЯКОВІЮК

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Належна реалізація правового регулювання сплати податків і зборів у будь-якій державі є запорукою сталого формування фондів публічних коштів, що становлять фінансову основу функціонування держави. Відносини щодо оподаткування при цьому суттєвим чином залежать від правової самосвідомості суспільства, економічних зв'язків, еволюційного розвитку форм та способів господарської діяльності, міжнародного співробітництва, а також цілої низки інших чинників, які прямо або опосередковано впливають на усіх учасників податкових відносин. Однак, незмінними при цьому залишаються вектори інтересів платників податків та держави. Діяльність перших спрямована на досягнення насамперед власного приватного інтересу, тоді як інтереси держави мають публічний або суспільний характер.

Окреслена ситуація уможливорює конфлікти інтересів між учасниками податкових відносин і вони можуть перерости у податкові спори. Такий розвиток подій не несе позитивних наслідків ані для держави, ані для платників податків через втрати у часі, необхідні для вирішення спірного питання, та економічні збитки обох сторін. Розвиток податкового законодавства в Україні у даному контексті має йти у напрямку формування конструкцій, здатних у найефективніший спосіб долати розбіжності позицій сторін податкових відносин при виникненні податкових спорів, у найкоротші терміни їх вирішувати, а також у перспективі – надійно передбачати можливі спірні ситуації і долати конфронтацію ще до формалізації податкових спорів.

З огляду на динамічний розвиток міждержавних відносин у сфері оподаткування, питання вирішення податкових спорів і запобігання їх виникненню вже давно вийшло за межі національного податкового врегулювання. Вказане призвело до появи нових альтернативних способів та механізмів вирішення податкових спорів. Така ситуація обумовлює необхідність та потребу у вивченні емпіричного досвіду застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів як на рівні національних законодавств країн, де їх успішно впроваджено, так і на міждержавному рівні з урахуванням напрацювань міжнародних організацій, нормативних документів міжнародного характеру, міждержавних двосторонніх та багатосторонніх договорів. Саме ці фактори актуалізують необхідність проведення комплексного дослідження теоретико-правових засад співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів, що є особливо на часі у контексті рішення Європейської Ради від 23 червня 2022 року щодо надання Україні статусу країни-кандидата на входження до Європейського Союзу.

Наукове та теоретичне підґрунтя цього дослідження становлять наукові праці відомих учених у сфері фінансового та податкового права, економічної теорії, конфліктології тощо. Це зокрема такі, як: Ю. П. Битяк, В. А. Бортняк, З. М. Будько, В. А. Вдовічен, О. М. Вінник, Л. К. Воронова, Ж. П. Гоеде, О. О. Головашевич, Н. В. Гребенюк, Н. В. Губерська, Д. П. Дорошенко, О. М. Дуванський, П. М. Дуравкін, Г. Сллінек, М. В. Жернаков, Є. В. Лакушева,

Л. М. Касьяненко, Н. Ж. Ковачевич, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюк, О. А. Куцый, М. П. Кучерявенко, О. Е. Лейст, П. С. Лютіков, М. В. Макарейко, Н. Є. Маринчак, Т. О. Мацелик, О. Мельничук, К. Менкель-Медоу, Г. Муїй, К. Перроу, П. Пістоне, Н. Ю. Пришва, А. В. Сліденко, О. В. Солдатенко, С. Уайтхед, Д. Хаут, В. Хенсен та інші.

Разом з тим у дисертації використано напрацювання фахівців у сферах філософії, загальної теорії держави та права, логіки, конституційного, адміністративного права та інших галузевих правових наук. Як результат глибокого аналізу теоретичних положень та емпіричного досвіду застосування різноманітних механізмів вирішення податкових спорів і конструкцій запобіжно-профілактичного характеру, судової практики судів різних рівнів та спеціалізації, обґрунтовано низку висновків та пропозицій, що виносяться на захист, а також запропоновано напрямки подальшого розвитку науки податкового права.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до цільової комплексної програми Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тему дисертації було затверджено вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 17 листопада 2023 р.). Виконане дослідження відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26. 03. 2021 р. № 12-21, та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Мета та завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у наданні характеристики традиційних способів вирішення податкових спорів і ґрунтовному порівнянні із альтернативними способами вирішення податкових спорів шляхом виокремлення їх позитивних і негативних особливостей, а також формулювання актуальних і практично значущих пропозицій, спрямованих на перспективне вдосконалення національних податково-правових важелів та їх гармонізацію з існуючими міжнародними механізмами в частині узгодження позицій учасників податкових відносин.

Для досягнення цієї мети в роботі вирішено такі *завдання*:

- охарактеризовано місце і роль держави у відносинах оподаткування, спрямованість її фіскальних інтересів та взаємозв'язок між інтересами учасників цих відносин і їх податково-правовим статусом;
- визначено співвідношення категорій «інтерес» та «законний інтерес» і встановити кореляційні зв'язки між самими інтересами та способами їх досягнення;
- комплексно охарактеризовано конфліктність інтересів у сфері оподаткування та суміжних сферах публічної фінансової діяльності;

- окреслено сучасні світові тенденції щодо зменшення конфліктності податкових відносин у податкових відносинах та ключові засади формування механізмів запобігання виникненню податкових конфліктів;

- охарактеризовано суб'єктний склад учасників відносин при вирішенні податкових спорів із урахуванням емпіричного досвіду країн Європи;

- проведено компаративне порівняння правового регулювання та реалізації процедур адміністративного вирішення податкових спорів в Україні та інших країнах світу;

- виявлено спільні та відмінні ознаки правового регулювання та застосування процедур судового вирішення податкових спорів в Україні та інших країнах світу;

- розкрито значення медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів, виокремлено переваги та недоліки цього способу вирішення спорів у сфері оподаткування;

- визначено функціональне призначення спільних міждержавних аудитів як способу досягнення згоди у спорах у сфері оподаткування з іноземним компонентом;

- охарактеризовано процедуру взаємного узгодження при вирішенні спірних ситуацій у сфері оподаткування міжнародного масштабу;

- окреслено переваги та ефективність застосування медіації при вирішенні міжнародних податкових спорів;

- виокремлено характерні ознаки податкового арбітражу, обґрунтовано доцільність його застосування та класифіковано різновиди цього способу вирішення податкових спорів;

- охарактеризовано механізм колективного аудиту, визначено його процеси та сфери застосування залежно від етапу розвитку деліктних відносин між учасниками податкових відносин.

Об'єкт дослідження становить сукупність суспільних відносин, що виникають під час вирішення податкових спорів традиційними і альтернативними способами.

Предметом дослідження є теоретико-правові засади співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Методи дослідження. Для проведення цього наукового дослідження комплексного характеру з метою досягнення об'єктивного наукового результату та формулювання положень наукової новизни і висновків застосовано низку загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Одним з основних методів при здійсненні наукового пошуку був *діалектичний* метод, завдяки якому всебічно досліджено структуру податкових правовідносин, природу та вектор спрямованості інтересів їх учасників, що дало змогу виділити стадії виникнення та причини розвитку конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, а також розкрити сучасний стан досліджуваного предмета (підрозділи 1.1, 1.2). При застосуванні методу *історично-правового аналізу* розкрито динаміку розвитку традиційних та факультативних способів вирішення податкових спорів як на території України, так і за її межами, а також розкрито еволюційні погляди на

перспективи розроблення та впровадження альтернативних способів урегулювання податкових спорів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2). *Системно-структурний* метод застосовано для окреслення системи способів розв'язання спірних ситуацій між платниками податків і контролюючими органами (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1, 3.2), а *функціональний метод* було використано під час виявлення внутрішньо-системних, міжсистемних і зовнішньо-системних зв'язків між суб'єктами, які сприяють вирішенню таких конфліктів або безпосередньо їх вирішують (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). *Формально-логічний* метод було обрано у процесі вивчення емпіричного досвіду країн із впровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, що дало змогу провести їх класифікацію та окреслити можливі шляхи їх запровадження в Україні з метою поповнення податково-правової інструментарію із розв'язання податкових спорів, а також здійснити правовий аналіз судової практики та показника ефективності податкового законодавства (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). Метод *компаративістики* дав можливість виявити особливості застосування окремих способів вирішення податкових спорів усередині країн, де вони використовуються, та на межі національного і наднаціонального регулювання і порівняти процедурні аспекти вирішення конфліктів між учасниками податкових відносин, які існують і в Україні, і в інших країнах світу (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). У роботі також було застосовано інші методи наукового пізнання.

Нормативну основу роботи становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань вирішення податкових спорів. Для розроблення пропозицій з удосконалення механізмів вирішення податкових спорів в Україні проаналізовано досвід таких держав, як Австрія, Бельгія, Велика Британія, Голландія, Греція, Данія, Індія, Італія, Канада, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Сполучені Штати Америки, Федеративна Республіка Німеччини, Франція, Швейцарія та інші. Також у ході дослідження було використано положення міжнародних актів та документів Організації економічного співробітництва та Організації Об'єднаних Націй (ОЕСР та ООН відповідно).

Емпіричну базу дослідження склали статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень України та з офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, звітів ОЕСР та ООН, звітів та методичних рекомендацій контролюючих органів країн Європейського Союзу, рішень національних судів та звітів урядів інших країн тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першою у національній доктрині податкового права комплексною теоретико-правовою роботою, у якій на підставі теоретичного осмислення наукових праць, поглибленого аналізу законодавства України та інших держав світу, практики його застосування, положень міждержавних та міжнародних актів, інших документів міжнародних організацій надано характеристику традиційних

способів вирішення податкових спорів, а також здійснено ґрунтовне порівняння традиційних способів вирішення податкових спорів із альтернативними способами. Новизна поданого на захист рукопису реалізується у таких науково-теоретичних положеннях, висновках і пропозиціях:

уперше:

- феномен конфліктності у податкових відносинах розглянуто як масштабну за обсягом складову фінансово-правової конструкції, у межах якої податково-правові норми, що регулюють справляння податків та зборів, мають бути узгоджені з нормами, що визначають фінансування публічних витрат і використання накопичених коштів для фінансування завдань та функцій держави. У цьому контексті конфліктність виникає у зв'язку з рухом коштів від приватних суб'єктів до публічних суб'єктів, коли платники податків спрямовують свої ресурси на фінансування публічних потреб, в той час як публічні суб'єкти зобов'язані забезпечувати належне використання цих коштів для задоволення інтересів громадян, таких як освіта, медицина та інші, і тому конфліктність у податкових відносинах виникає у зв'язку з неналежним розподілом та використанням грошових потоків між приватними й публічними інтересами. Це вимагає збалансованого підходу до формування податкової системи й ефективного використання публічних коштів для забезпечення справедливості та соціального розвитку;

- сформовано концепцію гнучкості зв'язків різноспрямованих інтересів учасників податкових відносин, що полягає у можливості врахування інтересів меншості при забезпеченні інтересів більшості, коли необхідність сплати податку невід'ємно пов'язана з інтересами держави, суспільства та інших сторін, але процедури їх досягнення можуть передбачати відкладення сплати податку за певних обставин для забезпечення досягнення позитивних суспільних наслідків у майбутньому (можна домагатися виконання податкових зобов'язань за будь-яку ціну, навіть доходючи до процедури банкрутства, але можна також надати можливість підприємству реструктурувати свій податковий борг, допомогти йому подолати економічні труднощі і стабільно сплачувати податки та збори, щоб не втратити перспективного платника);

- запропоновано теоретико-правову конструкцію, що комплексно відображає зв'язок інтересів держави, уповноважених органів державної влади та платників податків із правами, обов'язками і обмежувальними факторами, та характеризується такими принциповими положеннями: а) податки є ознакою державності та регулюються виключно державою; б) в Україні Верховна Рада має виключно повноваження щодо встановлення та зміни податків і зборів, як це передбачено Конституцією; в) Кабінет Міністрів України має делеговані повноваження щодо регулювання податкових відносин; г) існує виняток із загального правила вираження суспільного інтересу (через проведення референдуму) у сфері оподаткування через пряму конституційну заборону проведення референдуму з питань податків, бюджету та амністії; д) суспільство делегує державі реалізацію свого інтересу щодо регулювання податкових відносин і не втручається у цю сферу безпосередньо, а лише опосередковано; е) така система покладає відповідальність на державу за ефективне та

справедливе оподаткування, забезпечуючи баланс між державним і суспільним інтересами, а сама держава повинна забезпечити прозорість та відкритість у встановленні податків і зборів та у використанні зібраних коштів для задоволення загальносуспільних потреб;

- обґрунтовано доцільність запровадження в Україні позитивного досвіду вирішення податкових спорів у Данії, де існують різні апеляційні органи, що спеціалізуються на вирішенні різних податкових питань та спорів, які диференціюються за предметом спору, а тому у різний спосіб та різними суб'єктами розглядаються спори з приводу майнового і прибуткового оподаткування. Цей підхід передбачає існування національних податкових апеляційних органів, призначених для вирішення податкових спорів на місцевому рівні, які матимуть повноваження приймати рішення щодо різних видів податкових спорів. Вказане у довгостроковій перспективі значно підвищить якість та оперативність розгляду відповідних скарг;

- запропоновано закріпити у податковому законодавстві України певні принципи застосування альтернативного способу вирішення податкових спорів шляхом досягнення балансу між ефективністю імперативного державного впливу на відносини оподаткування та врахуванням інтересів платників податків, серед яких: а) прозорість; б) право участі платників податків у процедурі взаємного узгодження; в) обов'язкова співпраця платників податків та компетентних органів державної влади для уникнення невинуватих затримок у вирішенні спорів; г) застосування медіації при вирішенні податкових спорів з іноземним компонентом; д) врахування та дотримання медіатором рішень Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) та положень Хартії основних прав Європейського Союзу;

удосконалено:

- теоретико-правовий підхід щодо кореляції інтересів державних органів та їх повноважень у сфері податкового регулювання, коли вищі державні органи законодавчої та виконавчої гілок влади як публічні структури визначають свої дії і повноваження залежно від намірів і мети держави, що має відображати потреби носія суверенітету, тоді як контролюючі (податкові) органи лише представляють державу в сфері податкового регулювання. У цьому контексті важливим фактором є публічно-правові відносини, які ґрунтуються на принципі субординації, який між такими органами державної влади побудований на їх взаємозв'язку, що сприяє формуванню комплексних суб'єктів права у межах єдиної інституції державної влади;

- пропозиції щодо диференціації уявлень про походження податкової дієздатності залежно від типу платника податку, коли логічним і застосовним видається походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності фізичних осіб. Зазвичай фізична особа може реалізовувати свої податкові права та обов'язки тільки тоді, коли вона вже має цивільну та трудову дієздатність (наприклад, фізична особа може стати платником податків на підставі своєї діяльності як підприємець або за результатами отриманого від праці доходу), у той час як податкова дієздатність юридичних осіб має свою специфіку, обумовлену певними процедурними особливостями (юридичні особи

можуть сплачувати різні податки, пов'язані з їхньою діяльністю, що передбачає додаткову постановку їх на облік для формалізації правового статусу такого платника податку і набуття ним відповідної дієздатності);

- позицію щодо впровадження механізмів медіації у сфері оподаткування в Україні із урахуванням емпіричного досвіду її застосування у таких країнах, як Сполучене Королівство, Сполучені Штати Америки, Нідерланди, Бельгія, Мексика, який свідчить про різноманітність підходів до того, наскільки самостійно від контролюючого (податкового) органу діє медіатор (моделі, коли медіатор є повністю автономним суб'єктом, або моделі із застосуванням «внутрішнього» посередника, коли ним виступає податковий чиновник), та обов'язкової формалізації у нормах чинного законодавства принципів незалежності, неупередженості та відсутності конфлікту інтересів в різних аспектах процесу проведення медіації, що прямо впливає на її тривалість та ефективність у податкових спорах;

- теоретико-правову позицію щодо недостатньої визначеності категорії «законний інтерес платника податків» у податковому законодавстві України та пов'язаною із цим проблематикою виникнення податкових спорів під час порушення і захисту порушених інтересів платника, де основним аргументом доведення правоти останнього залишається надане Конституційним Судом України офіційне тлумачення поняття «охоронюваного законом інтересу» (прагнення до користування конкретними благами та задоволенням індивідуальних і колективних потреб, що не суперечать законам України та загальним правовим засадам). Подібна конструкція спирається на застосування правді юридичної значимості (коли відмовляють у задоволенні вимог платника податків до суду з мотиву, що спірне діяння або рішення не змінює або не припиняє його суб'єктивні права та не має для нього нових юридичних наслідків, не вирішує всіх проблем у розв'язанні податкових спорів), що є необхідним з точки зору захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи, та обумовлює потребу внесення змін до податкового законодавства з урахуванням позитивного емпіричного досвіду врегулювання схожих за змістом відносин в інших галузях права;

набули подальшого розвитку:

- уявлення щодо суворості імперативного методу регулювання податкових відносин, у межах якого владна сторона (держава в особі уповноважених органів), переслідуючи власні фіскальні економічні інтереси, впливає на поведінку підлеглої сторони (платників податків) через комплекс нормативно встановлених правил поведінки, які мають адміністративно-розпорядчий характер, але опосередковані при цьому майновими відносинами, що свідчить про принципову відмінність в обсязі імперативності податково-правового методу регулювання, яка полягає в специфічній природі податкових відносин, у межах реалізації яких відбувається підпорядкування обох сторін закону;

- диференціація процедур вирішення конфлікту інтересів у сфері оподаткування за формою та причинами виникнення конфлікту. У разі відкритої форми конфлікту податковий спір може бути переданий на розгляд

уповноваженого юридичного органу, який розглядає суперечності, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, а також правами, обов'язками та умовами їх виконання, а вирішення такого спору ґрунтується на правовій оцінці дій учасників та перевірці законності їхніх дій у межах податкових правовідносин (часто – оскарження платниками податків податкових вимог та рішень майнового характеру). Прихована форма конфлікту може включати внутрішній конфлікт, який виникає із соціально-психологічної позиції платника податків та проявляється через емоційні реакції та поведінкові прояви, спричинені небажанням повної або часткової сплати податку, які призводять до порушення податкового законодавства (особистісні погляди платників податків, деформація суспільних потреб, інтересів та ціннісних орієнтацій). Обидва типи спорів є формалізованим способом вирішення конфлікту інтересів, метою яких є створити баланс між державними та приватними інтересами. При цьому, вони забезпечують захист і відновлення порушених прав, вирішення юридичних конфліктів між контролюючим органом та платником податків, реалізацію правової норми і розгляд спору уповноваженим органом державної влади для забезпечення стабільності функціонування держави і суспільства;

- пропозиції вдосконалити та впровадити у податкове законодавство України альтернативну систему вирішення спорів, що повинна, по-перше, мати на меті уникнення бюрократичних перепон у реалізації учасниками податкових відносин процедур оскарження; по-друге, передбачати створення нових процедурних правил із обов'язковим урахуванням темпорального аспекту у контексті ефективності вирішення спорів; по-третє, мати узгодження процедур альтернативного вирішення спорів із положеннями Заходу 14 BEPS та профільної Директиви ЄС про вирішення спорів 2017 року; по-четверте, передбачати синхронізацію та гармонізацію з принципами (міжнародного) податкового права;

- доктринальні положення перспективного податкового законодавства України у разі впровадження альтернативного способу вирішення внутрішніх податкових спорів із застосуванням медіатора: а) медіатор допомагає сторонам у спілкуванні і не приймає рішення замість них; б) збереження принципу автономії волі учасників конфлікту; в) забезпечення можливості переважного застосування медіації до початку судового оскарження; г) закріплення можливості ініціювати процедуру медіації на будь-якій стадії вирішення податкового спору;

- пропозиції щодо імплементації при впровадженні медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів унікального практичного досвіду їх вирішення у Великій Британії, де існує специфічний механізм надання дискреційних повноважень при розгляді справ про оподаткування, який до того ж передбачає можливість трактування законодавства у широких межах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення й висновки дисертації можуть бути використані у:

- *науково-дослідній сфері* – для подальшого вивчення порушеної проблеми, розвитку механізмів традиційного та альтернативного вирішення податкових спорів;

- *правотворчій діяльності* – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства відповідно до наданих пропозицій;
- *правозастосовній діяльності* – у діяльності органів Державної податкової служби України;
- *навчальному процесі* – під час викладання навчальної дисципліни «Податкове право», для підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, а також під час підготовки студентами наукових робіт.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є кваліфікаційною науковою працею, наукова новизна, висновки та пропозиції сформульовані автором самостійно й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

Деякі статті, що відображають результати роботи, написані у співавторстві. Особистий внесок здобувача у статтях полягає:

- «Bringing a state to civil liability within legal relations of property restitution» – окреслено принципи особливості цивільної відповідальності держави у межах правових відносин щодо реституції, оскільки це питання не регулюється українським законодавством, а чинне українське законодавство підтримує вузький підхід до юридичної природи реституції, використовуючи її як наслідок анулювання угоди. Обґрунтовано принципи цивільної відповідальності держави у межах правових відносин щодо реституції майна, а також визначено особливості цієї відповідальності, такі як визнання порушеного права особи, відновлення режиму використання майна тощо. Доведено, що обов'язковими умовами цивільної відповідальності держави є незаконність поведінки порушника, негативні наслідки для особи, чие суб'єктивне право було порушено, та причинний зв'язок між неправомірною поведінкою порушника та негативними наслідками. Недолік такої умови, як вина, пов'язаний із специфікою держави як суб'єкта, що не може мати психічного ставлення до своїх дій. Було уточнено, що незаконна поведінка держави у межах правових відносин реституції майна полягає в діях чи бездіяльності держави, які порушують її обов'язки згідно з національним і міжнародним правом;

- «A comparison of tax compliance tools in Ukraine with select European countries» – через компаративний аналіз різних механізмів державного впливу на поведінку платників податків встановлено, що всі податкові системи, з метою гармонізації та забезпечення балансу відносин, включають способи забезпечення виконання податкових зобов'язань. Проведений аналіз національного законодавства України та законодавства різних країн Європи дозволив зробити висновок, що основні інструменти, які використовуються податковими органами в Австрії, Данії, Німеччині, Польщі, Швейцарії та Україні є схожими і включають можливість накладання штрафів, конфіскацію майна, застосування податкової застави тощо. Однак легкість застосування цих інструментів, захист, що надається платникам податків, та процедури значно відрізняються, відображаючи унікальний юридичний, культурний та адміністративний контексти кожної країни;

– «Legal responsibility for violations of the social and economic rights of persons with disabilities» – охарактеризовано гостру проблему відсутності ефективної правової відповідальності за правопорушення, скоєні проти осіб з інвалідністю, а також зазначено, що складність механізмів встановлення такої відповідальності залишаються невирішеними і потребують відповідного законодавчого регулювання та практичної реалізації. Обґрунтовано доцільність заміни усталеного в українському законодавстві положення «особи, винні в порушенні вимог певного закону...встановлену законом», конкретними видами відповідальності за конкретні правопорушення. Такий підхід вважається набагато ефективнішим та результативнішим, ніж той, що використовується сьогодні, коли вид покарання залежить від предмету спору. Встановлення відповідних правових відносин з акцентом на права та законні інтереси людей з інвалідністю дозволить не лише позитивно вплинути на їхнє життя, а й підвищити рівень демократії, законності та гуманності державної політики у відповідному напрямку. Цей підхід принесе користь не лише людям з інвалідністю та їх сім'ям, але також і підприємствам, установам і організаціям як на місцевому рівні, так і на державному;

– «Tax register of Drohobych povit in 1511» – охарактеризовано Реєстр податкових платежів 1511 року, що зберігається у Центральному архіві стародавніх дій в Варшаві, де також містяться інші реєстри зборів та фіскальні звітні документи з 1501 по 1589 рік. Публікація цього документа пов'язана із нападами татар та волохів (молдаван), що спонукали польську королівську владу збирати податки на військовий захист територій під їхнім контролем. З цією метою 7 лютого 1511 року загальний сейм схвалив збір державного збору ("contributio publicarum"), який, фактично, був продовженням збору "внеску" ("contributio fertonum"), проте мав збиратися протягом двох років. Реєстр містив інформацію про розмір зборів і платників - селянські господарства, млини, гостиниці, парафії тощо.

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на таких міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Адміністративна реформа в Україні: шлях до європейської інтеграції» (м. Київ, 14–15 лютого 2003 р); «Вороновські читання : Фінансове право – сучасний стан та перспективи» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р); «Вороновські читання: Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин» (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р); «Вороновські читання: Єдність адміністративних та фінансових процедур» (м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р); «Вороновські читання : Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування» (м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р); «Вороновські читання: Фінансово-правові дисципліни – сучасні погляди на розмежування та інтеграцію» (м. Харків, 5–6 жовтня 2020 р); «Захист виборчих прав адміністративними судами в Україні: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 1–2 липня 2021 р); «Податкові спори в адміністративному судочинстві: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р).

Структура та обсяг дисертації зумовлені предметом, метою і завданнями наукової роботи, а також потребою послідовного та ґрунтовного розкриття та висвітлення усіх питань досліджуваної тематики. Дисертаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, що містять 6 підрозділів, поділених на 19 параграфів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 352 сторінки, обсяг основного тексту складає 285 сторінок, список використаної літератури налічує 320 джерел та займає 35 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У розділі 1 «Правова природа податкових спорів та підстави їх виникнення» основну увагу присвячено питанням правової природи податкових спорів, окресленню підстав їх виникнення, для чого розкрито низку концептуальних проблем, пов'язаних із співвідношенням публічного та приватного інтересу у податкових відносинах, нормативною формалізацією інтересів їх учасників, динамікою розвитку конфлікту між учасниками податкових правовідносин та його трансформацією у податковий спір.

У підрозділі 1.1 «Категорія «інтерес» у податкових відносинах» розглянуто роль держави у податкових правовідносинах, її функції в контексті задоволення загальних потреб суспільства та зазначено, що держава виступає ключовим учасником, який встановлює обов'язок сплачувати податки та збори, а також здійснює це для задоволення публічних і приватних інтересів. Важливість держави у податковому регулюванні полягає у забезпеченні централізованого управління та координації податкових відносин між різними суб'єктами.

Детально проаналізовано сутність публічних інтересів у податковій сфері, які визначаються як потреби, закріплені в нормах права та підтримані примусовою силою держави. Відзначено, що визнання та підтримка державою цих інтересів забезпечує їх правовий захист. Порушено питання про узгодження інтересів учасників податкових відносин, яке вимагає встановлення обов'язкових правил та забезпечення взаємодії між ними. Також розглянуто поняття податкової дієздатності, яке пов'язане з можливістю суб'єктів податкових відносин діяти для сплати податків та виконання своїх прав та обов'язків. Важливість правильного визначення податкової дієздатності зумовлюється динамічним характером цього поняття та його впливом на статус платників податків.

При дослідженні співвідношення категорій «інтерес» та «права» учасників податкових відносин розглядається важливість досягнення балансу між приватними та публічними інтересами у податкових конфліктах через встановлення обмежених гарантій для реалізації обох цих інтересів у правовому полі. Зазначається, що конституційний обов'язок громадян сплачувати податки та збори повинен забезпечуватися через чітке дотримання законів та гарантування судового захисту прав учасників податкових відносин. Такий підхід сприяє створенню справедливого та ефективного податкового правового середовища, що, як наслідок, зміцнює правову державу.

В тексті акцентується увага на проблематиці індивідуальної реалізації публічних інтересів та конфліктах інтересів між суспільним, публічним та приватним секторами в контексті оподаткування. Водночас визначено, що у складному контексті оподаткування необхідно ретельно враховувати інтереси держави як механізму управління суспільством та ширший суспільний інтерес, для забезпечення балансу та врахування багатограних потреб у складній мережі оподаткування. Також зазначено, що в аспекті податкового регулювання слід враховувати вектор приватного інтересу платників податків у поєднанні із напрямом впливу публічного інтересу контролюючих органів. Введення принципу презумпції правомірності рішень платників податків сприяє захисту їхніх прав у випадках конфлікту, тому необхідно забезпечити взаємодію та взаєморозуміння між різними інтересами для досягнення цілей оподаткування, яке сприятиме загальному добробуту суспільства.

У контексті питання про нормативну формалізацію інтересів учасників податкових відносин розглядається питання про наявність законного інтересу у платника податків та його відповідних обов'язків у податкових відносинах. Встановлено, що законність інтересу в податковому праві обумовлюється його відповідністю нормам об'єктивного права та відсутністю протиправних дій. Конфлікти інтересів між державою та платниками податків можуть виникати при застосуванні податкових норм та здійсненні контролю.

Диференційовано інтереси різних видів зобов'язаних осіб у податкових відносинах та у контексті порівняльного аналізу податкового законодавства України і Республіки Молдова визначено різницю у підходах до визначення правового статусу податкових агентів. Вказано на нетрадиційний підхід Молдови до визначення обов'язків та відповідальності податкових агентів, що може призвести до конфлікту інтересів та невірного розуміння юридичних термінів. Також визначено ставлення Верховного Суду щодо актів перевірок податкових органів та його впливу на права та обов'язки платників податків. Зазначено, що такі дії не мають юридичних наслідків для платника податків, якщо вони не визнані протиправними, та не призводять до зміни чи припинення його прав та обов'язків.

У підрозділі 1.2 «Співвідношення податкового спору та податкового конфлікту» охарактеризовано причини виникнення юридичного конфлікту у сфері оподаткування та наведено їх кореляцію із співвідношенням публічного та приватного інтересу. Виявлено ключові аспекти розвитку конфлікту інтересів у сфері оподаткування, що включають не лише питання сплати податків, а й використання зібраних коштів для задоволення потреб платників. Зазначено, що ефективне вирішення цього конфлікту передбачає увагу до ефективності використання публічних коштів та справедливості оподаткування. Емпіричний досвід свідчить про важливість справедливого розміру податку, прозорих процедур сплати та витрат з бюджетів для зниження рівня конфліктності в податкових відносинах.

Зазначено, що світові тенденції впливу на зменшення конфліктності у сфері оподаткування включають гармонізацію різних факторів та створення прозорої та ефективної системи оподаткування. Розвиток механізмів соціального

захисту та розподілу доходів також відіграє важливу роль у забезпеченні справедливості в системі оподаткування. Додатковими засобами подолання конфлікту є застосування ефективних комунікаційних стратегій та забезпечення прозорості у витраті публічних коштів, що сприяє підвищенню довіри громадян до системи оподаткування.

Наголошено на важливості встановлення причин конфліктності податкових відносин, що вимагає урахування специфіки розвитку конфлікту та розрізнення термінів «уникнення від оподаткування» та «ухилення від оподаткування». Підкреслено, що уникнення від оподаткування, яке базується на легальних процедурах мінімізації податкового зобов'язання, є правомірним зниженням податкового навантаження і не порушує правових норм. Однак неоднозначність у законодавстві може призвести до виникнення податкових конфліктів, особливо у ситуаціях, коли дії платників податків межують з потенційною можливістю порушення закону. Конфлікт інтересів у сфері оподаткування, зумовлений діалектичними закономірностями єдності та протистояння суперечностей, полягає у зіткненні індивідуальних та суспільних інтересів. Імперативний метод регулювання в цій сфері підпорядковує індивідуальні інтереси загальним суспільним, що спрямовано на задоволення соціальних потреб громадян та забезпечення суспільного інтересу. Вирішення конфлікту передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним для досягнення соціальних стандартів та забезпечення правопорядку.

Зазначено, що захист прав учасників податкових правовідносин може бути доюрисдикційним або юрисдикційним. Підкреслено, що в контексті оподаткування захист прав та законних інтересів платників податків здійснюється переважно у юрисдикційному порядку через адміністративний та судовий захист. Важливо враховувати публічний характер податкових відносин та можливість використання імперативних засобів регулювання, але також необхідно враховувати можливість добровільного дотримання обов'язкових приписів щодо сплати податків та зборів.

Розділ 2 «Теоретико-правові основи традиційних шляхів вирішення податкових спорів» присвячено концептуальним питанням побудови та реалізації традиційних шляхів вирішення податкових спорів, а саме – характеристиці адміністративного та судового порядку вирішення податкових спорів.

У *підрозділі 2.1 «Адміністративне вирішення податкових спорів»* проведено аналіз підходів до вирішення податкових конфліктів у Великобританії, Швейцарії, Греції, Данії, Австрії, Німеччині, Голландії, Норвегії з використанням різних стратегій та механізмів.

Великобританія використовує стратегію судового розгляду та вирішення спорів (LSS), спрямовану на співпрацю та уникнення конфронтації, проте підприємства часто обирають судовий шлях через фінансові ризики. Швейцарія, яка має федеративний устрій, демонструє велику незалежність кантонів у справах оподаткування, що призводить до різниці в податковому законодавстві між регіонами. У цьому контексті важливою є конструкція механізмів оскарження, яка враховує різноманіття заходів податкового адміністрування.

Досвід Швейцарії показує розширення предмету оскарження у податкових спорах, включаючи систему компенсації відсотків для платників податків. Греція використовує солідарний підхід до розподілу ризиків у разі оскарження рішень податкових органів, що передбачає часткову призупинення оплати податку. У Данії застосовується чотириланкова конструкція механізму оскарження, яка включає різні колегії та апеляційні органи. Досвід Данії демонструє можливість розширеного суб'єктного складу учасників у податкових спорах, де будь-яка особа з важливим юридичним інтересом може подати скаргу до податкового органу.

У Данії Трибунал, що діє як адміністративна апеляційна колегія, розглядає справи незалежно від Міністерства податків, а його склад включає головуючого суддю, суддів, членів та спеціалістів. Прогресивний підхід до самоконтролю в Австрії передбачає, що орган, який видав постанову щодо нарахування податку, також розглядає апеляцію, забезпечуючи спробу адміністративного вирішення спору, який передує судовому. У Голландії податкові спори починаються з адміністративного оскарження, перед тим як мати можливість подати апеляцію до судів. Цей етап служить не лише для перегляду рішень податкових інспекторів, а й як фільтр, що сприяє уникненню надмірного судового навантаження. В Німеччині платники податків зазвичай мають право спочатку оскаржити рішення податкового органу адміністративно, перш ніж звертатися до суду. Ця система спрямована на полегшення судового процесу та перевірку рішень податкових органів. У Норвегії комбінована система вирішення податкових спорів передбачає використання як адміністративного, так і судового порядку оскарження. Залучення експертів та широкий спектр представників у складі судових органів сприяє об'єктивності та справедливості у вирішенні податкових справ. Така система забезпечує зменшення навантаження на суди та забезпечує незалежність у вирішенні спорів, що сприяє довірі до податкової системи в цілому.

У тексті *підрозділу 2.2 «Судове вирішення податкових спорів»* розкрито специфіку правового регулювання судового оскарження у різних країнах світу та порівняно ці механізми із процедурами судового розгляду податкових спорів в Україні. У Федеративній Республіці Німеччини після завершення судового розгляду у першій інстанції можливо подати апеляцію до Федерального податкового суду за дозволом нижчого податкового суду, але така процедура обумовлена необхідністю отримання дозволу для апеляції, і якщо дозвіл надається, можливо подати апеляцію до Федерального податкового суду для перегляду законності рішення. У цьому випадку аргументи обмежуються твердженням про помилку у правовій оцінці питань права. Також важливо, щоб порушені норми були федеральними, а не регіональними. Порівняння процедур апеляційного оскарження в Україні і Німеччині демонструє, що в останній платник податків може подати «скаргу на відмову в дозволі на апеляцію» до Федерального податкового суду після відмови нижчого податкового суду надати дозвіл на апеляцію. Цей процесуальний важіль реалізовується, якщо відповідна сторона обгрунтувала необхідність дозволу на апеляцію відсутністю правових висновків Федерального податкового суду у подібних правовідносинах. Такий

механізм сприяє зменшенню навантаження на Федеральний податковий суд, адже скарга розглядається лише у випадку, якщо відповідна сторона обґрунтувала наявність для цього підстав.

Також описано проблему недостатньої термінологічної визначеності у податковому законодавстві Португалії та здійснено порівняння ефективності адміністративного та судового способів вирішення податкових спорів у цій країні. У Португалії термінологія «адміністративний позов» та «судовий позов» вказує на дві різні процедури вирішення податкових спорів, які мають свої особливості та обмеження. Адміністративний шлях не завжди ефективний через обмежену можливість впливу на рішення податкових органів, тоді як судовий шлях, хоча й має свої обмеження, частіше призводить до судового рішення.

У Швейцарії судове вирішення податкових спорів характеризується трьохланковою конструкцією, де судове оскарження податкових питань відрізняється організаційною самостійністю адміністративних судів від податкових органів. Процес може займати від одного до двох років, і рішення зазвичай приймається залежно від навантаженості судових трибуналів та складності конкретної справи. Система включає два рівні адміністративних судів — суд першої інстанції та суд другої інстанції, перш ніж справа може потрапити до Федерального Верховного Суду. У системі швейцарського оподаткування апеляційні процедури обумовлені різними рівнями судового захисту, які включають кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд.

Охарактеризовано унікальний аспект активної позиції суду у податкових спорах у Федеративній Республіці Німеччини, де застосовується модель судового впливу на поведінку учасників податкового конфлікту, за якою судові органи намагаються уникнути формального винесення рішення у податкових спорах. Судді мають право пропонувати сторонам варіанти позасудових рішень, що сприяють ефективному узгодженню позицій, а відтак, приблизно дві третини проваджень припиняються без ухвалення рішення. Схожі повноваження закріплені також на нормативному рівні у Великій Британії, де податкові спори вирішуються у режимі судового узгодження через участь Податкової палати Трибуналу першого рівня та Податкової та канцелярської палати Верхнього трибуналу для апеляцій з питань права. Ці судові органи грають ключову роль у вирішенні податкових питань, а судді з податкових справ мають попередній досвід роботи в податкових органах, що впливає на динаміку та рішення у судових процесах.

У розділі 3 «Альтернативні способи вирішення податкових спорів: компаративний аспект» зроблено ґрунтовне порівняння існуючих у різних країнах світу механізмів альтернативних способів вирішення податкових спорів із окремими правовими важелями, які існують в Україні. Наголошено на широкому використанні у світовій практиці цілого комплексу альтернативних методів вирішення податкових спорів, які відрізняються від традиційної практики в Україні.

У підрозділі 3.1. «Медіація як найбільш дієвий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів» досліджено найпоширеніший підхід, що

передбачає позасудове врегулювання конфлікту за допомогою медіатора як незалежної третьої сторони, який спрямований на досягнення взаємовигідного консенсусу між сторонами. Сучасні методи альтернативного вирішення конфліктів включають медіацію, процедури погодження та раннього нейтрального оцінювання, які можуть застосовуватися як до реалізації податкового декларування, так і після нього. Відзначається, що за допомогою такого підходу досягається зниження витрат на вирішення конфлікту, швидше вирішення спору порівняно з судовим процесом та висока ймовірність досягнення консенсусу.

За результатами порівняння досвіду Сполучених Штатів Америки, Канади та країн Європи, зроблено висновок, що найчастіше альтернативні методи вирішення податкових спорів застосовуються там, де держава та платник податків не можуть вирішити конфлікт самостійно. Цей підхід передбачає залучення незалежного посередника - медіатора, для організації діалогу та досягнення консенсусу. Функціональне призначення медіатора полягає у сприянні ідентифікації ключових розбіжностей між сторонами конфлікту та активному заохоченні їх до конструктивної комунікації задля досягнення взаємовигідної угоди.

Зазначено, що збільшення міжнародних податкових суперечок потребує вдосконалення процедур вирішення конфліктів. ОЕСР підкреслює необхідність узгодження визначення та вимог до оподаткування між країнами для запобігання конфліктам. Важливим елементом є також прозорість та взаємодія між податковими органами різних країн для успішного вирішення конфліктів. Охарактеризовано також процедури вирішення міжнародних податкових спорів, які виникають у зв'язку з загрозою подвійного оподаткування, що обумовлює застосування механізму взаємної згоди. Звертається увага на процедурах проведення зустрічей між представниками держав з платниками податків для вирішення податкових суперечок за механізмом взаємної згоди. Підкреслено актуальність цієї проблеми, що підтверджується статистикою ОЕСР, яка вказує на зростання навантаження на процедури взаємної згоди.

Детально описано сферу застосування спільних аудитів як ефективного засобу раннього вирішення податкових розбіжностей, а також відзначено важливість механізму спільного комплаєнсу для покращення відносин між платниками податків та податковою службою. Додатково, розглянуті можливості медіації у вирішенні міжнародних податкових спорів, вказано на її переваги, такі як сприяння встановленню поваги до суверенітету держав та полегшення переговорів між ними. У контексті розв'язання міжнародних податкових суперечок виокремлено кілька ключових аспектів медіації. Відзначено її потенціал у полегшенні переговорів між державами та залученні платників податків до процедур вирішення спорів. Такий підхід може сприяти швидкому та якісному вирішенню транскордонних податкових суперечок, а також обмежити масштаб конфлікту та визначити його ключові аспекти, що сприяє зміцненню довіри між сторонами.

Підрозділ 3.2. «Інші види альтернативного вирішення податкових спорів»
у контексті емпіричного досвіду застосування альтернативних методів

вирішення податкових спорів вміщує аналіз процедур взаємного узгодження, механізму податкового арбітражу, застосування податкового компромісу та податкової амністії, а також інституту податкового омбудсмена. При порівнянні медіації та нейтрального оцінювання у контексті вирішення міжнародних податкових спорів вказується, що дипломатичний підхід та гнучкість медіаційних процесів дозволяють забезпечити справедливе та ефективне вирішення конфліктів, зокрема між державами та платниками податків, у той час як нейтральне оцінювання, що використовується в Австралії та Сполучених Штатах Америки, сприяє формуванню рекомендацій з вирішення конфліктів від третьої сторони, що має спеціалізовані знання та розуміння правової бази.

У контексті актуальних соціально-економічних умов, виявлено динаміку адаптації механізмів взаємного узгодження, спрямованих на запобігання розмиванню податкової бази. Зміни, внесені Організацією економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), спрямовані на покращення ефективності вирішення податкових спорів та зменшення ризиків подвійного оподаткування. Обов'язковий арбітраж, як додатковий засіб вирішення податкових суперечок, має свої переваги, проте потребує уважного регулювання та врахування індивідуальних особливостей кожного спору. Зроблено висновок про доцільність використання податкового арбітражу для вирішення міжнародних податкових спорів у двох ключових напрямках: міждержавні спори та спори між іноземними інвесторами та країнами-господарями. Ураховуючи різноманітність ситуацій та потреб сторін, податковий арбітраж може бути важливим інструментом для забезпечення справедливості та вирішення складних податкових питань.

Механізм «колективного аудиту», який полягає у спільній роботі двох або більше податкових органів, відображає ідею співпраці між країнами у сфері податкового законодавства. Для проведення колективного аудиту країни спочатку повинні встановити правові рамки такої співпраці, які можуть бути закріплені у двосторонніх або багатосторонніх податкових угодах, а також у законодавстві ЄС та міжнародних конвенціях. Спільні перевірки грають важливу роль у вирішенні фактичних і юридичних розбіжностей на початкових етапах співпраці, що дозволяє уникнути подальших конфліктів та спрощує розгляд податкових питань. Багато країн дозволяють проведення спільних перевірок, а правова база для цього може бути закріплена у міжнародних договорах, що сприяє уникненню податкових спорів на ранніх етапах.

Розкрито ключові аспекти системи добровільного розкриття інформації у Швейцарії, де вона стала важливою складовою податкового законодавства. За цією програмою платники податків можуть добровільно розкрити незадекларовані активи та доходи, що сприяє вирішенню податкових питань без кримінального переслідування чи санкцій. Проведено порівняння цього механізму із механізмом податкової амністії в Україні.

Досліджено інститут податкового омбудсмену у Данії, де використання омбудсмена у вирішенні податкових спорів дозволяє громадському наглядчезві займатися контролем за дотриманням прав громадян та легітимності застосованих процедур, а також надає можливість розглядати скарги на рішення

податкових органів. Дослідження емпіричного досвіду застосування мирових угод у різних країнах свідчить про їхню ефективність у вирішенні фактичних аспектів податкових спорів та уникненні складних судових процедур.

Узагальнений аналіз конструкцій попередніх домовленостей про ціноутворення в Швейцарії та Україні демонструє, що цей механізм є ефективним інструментом для попередження податкових спорів та запобігання доведення податкового конфлікту до судових процедур його вирішення. Укладання таких угод дозволяє платникам податків заздалегідь узгоджувати ціни в операціях з афілійованими особами та спрощує процес вирішення податкових питань. Гнучкість та ефективність цього механізму можуть бути посилені шляхом створення прозорих та узгоджених правових рамок для укладання попередніх домовленостей.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження, виконаного на підставі теоретичного осмислення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених, поглибленого аналізу чинного законодавства України, законодавства зарубіжних держав (Австрія, Бельгія, Велика Британія, Голландія, Греція, Данія, Індія, Італія, Канада, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Сполучені Штати Америки, Федеративна Республіка Німеччина, Франція, Швейцарія та інші), практики застосування законодавства, положень мережі міждержавних угод податкового характеру, міжнародних актів, звітів та інших документів міжнародних організацій (ОЕСР, ООН та ін.) надано характеристику традиційних способів вирішення податкових спорів, здійснено ґрунтовне порівняння із альтернативними способами вирішення податкових спорів шляхом виокремлення їх позитивних та негативних особливостей, а також сформульовано практично значущі пропозиції, спрямовані на перспективне удосконалення національних податково-правових важелів та їх консолідацію із існуючими міжнародними механізмами узгодження позицій учасників податкових відносин. Найбільш важливими є такі висновки.

1. Держава у податкових правовідносинах є ключовим учасником, що виконує специфічну роль, яка полягає не тільки у тому, аби зобов'язувати інших учасників сплачувати податки і збори, а у такий спосіб задовольняти загальносуспільні потреби. Адже, загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. При цьому, незважаючи на завершення податково-правового регулювання після надходження публічних коштів, інтерес держави залишається актуальним і є важливим на всіх етапах фінансових відносин. Тож конфлікти можливі у податкових відносинах як при сплаті податків (у межах податкового регулювання), так і при розподілі та використанні публічних коштів (поза межами податкового регулювання), що обумовлює необхідність для забезпечення централізованого регулювання усього комплексу цих відносин, узгодження дій суб'єктів, встановлення обов'язкових взаємодіючих правил.

2. В умовах різноспрямованості векторів інтересів учасників податкових відносин держава виступає як носій суверенітету, що визначає роль та функції, які вона виконує у податкових відносинах. Збирання податків та їх розподіл виконує держава як власник цих коштів, тоді як Верховна Рада України отримує повноваження щодо встановлення податків та зборів, що не перетворює її на власника цих надходжень. Держава залишається суб'єктом відповідальності за правильне використання цих коштів, а у разі незаконного стягнення податків або донарахування кошти повертаються з державного бюджету.

3. Публічні інтереси – це інтереси, закріплені в нормах права та підтримані примусовою силою держави, необхідні для забезпечення нормального функціонування, цілісності і розвитку суспільства та держави. Ці інтереси, включаючи ті, що представляють різні колективні утворення і соціальні групи, отримують визнання й підтримку держави, що визначається їх правовим захистом. За відсутності цього підтвердження інтерес може залишатися у сфері суспільних відносин, не набуваючи статусу підтримки та правового регулювання, і лише номінально вважатися публічним. Інтереси, які перебувають у сфері суспільних відносин, набувають статусу публічних лише після їх правового визнання та регулювання державою.

Охарактеризовано процеси узгодження інтересів учасників податкових відносин через визначення їх ролі та їх відношення до податкового обов'язку, що може виявлятися як безпосереднім виконанням, так реалізацією супутніх процедур на кшталт контролю, що спричиняє розбіжності в інтересах і обов'язках між суб'єктами, які сплачують податки, та тими, що контролюють цей процес. І тут є можливість зміни традиційного визначення суб'єктів права у податкових відносинах на прикладі диференціації напрямку впливу складових податкового обов'язку серед юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів і філій. Держава є основним носієм публічного інтересу в оподаткуванні, а її історичний інтерес пов'язаний з давністю становлення та існування держави, що гарантує фінансову стабільність і здатність виконання функцій за допомогою монополії на застосування примусу в податкових відносинах та володіння суверенітетом.

4. Податкова дієздатність у податковому законодавстві заснована на принципі наявності об'єктів оподаткування. Платниками податків стають фізичні та юридичні особи, у яких з'являється об'єкт оподаткування і виникає відповідний обов'язок сплатити податок: для фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб податкова дієздатність настає при їх державній реєстрації як підприємців чи юридичних осіб і завершується у разі їх ліквідації чи припинення діяльності. При цьому вік фізичних осіб сам по собі не виступає прямим критерієм податкової дієздатності, але може впливати на наявність конкретних об'єктів оподаткування (наприклад, у разі оподаткування доходів фізичних осіб певного віку).

Констатовано динамічний характер дієздатності фізичної особи, що є ключовим аспектом юридичного статусу платників податків, коли дієздатність піддається змінам протягом їхнього життя. Чинниками, що впливають на дієздатність, можуть бути визначений законодавцем вік та медичні показання;

судове рішення може призвести до обмеження або визнання особи неосудною. Поняття дієздатності в податкових відносинах нерозривно пов'язане з правоздатністю, де перше визначає можливість суб'єкта права діяти для досягнення своїх інтересів, а взаємозв'язок між правоздатністю та дієздатністю формує юридичний статус платників податків і визначає їхню здатність виконувати права та обов'язки у сфері оподаткування.

5. Існує межа між законністю самого інтересу суб'єкта правовідносин та законністю засобів, які використовуються для його досягнення. Законність інтересів не залежить від їхнього характеру, але визначається способами реалізації. Зокрема, особисті прагнення до комфортних умов життя, наявність достатніх ресурсів та задоволення потреб є законними інтересами, але для їх досягнення необхідно використовувати законні методи, такі як плідна праця, виконання податкових зобов'язань та повага прав інших осіб. Засоби досягнення цілей, що відповідають суспільним нормам, визнаються законними, тоді як незаконні дії, такі як ухилення від сплати податків чи приховування доходів, порушують законність інтересів. Таким чином, оцінка законності надається не самим інтересам, а методам і засобам, використовуваним для їх реалізації.

Законність інтересу в податковому праві досягається через врахування його відповідності нормам об'єктивного права та відсутності протиправних порушень. Платник податків може вважати свій інтерес законним, якщо він відповідає загальноприйнятим правовим принципам і не порушує права інших осіб, маючи при цьому правову дозволеність. У податковому праві термін «інтерес» не завжди є конкретно визначеним, але він має важливе значення через те, що конфлікт інтересів між державою і платниками податків може виникати при застосуванні податкових норм, введенні примусових податкових заходів та здійсненні контролю. Законний інтерес платника податків може виявлятися у ситуаціях, де платник розраховує на справедливе й законне застосування податкового права і захист своїх прав та інтересів, зокрема у випадках оцінки предмета оподаткування, застосування податкових заходів та використання засобів гарантування виконання податкового обов'язку. Розв'язання суперечностей інтересів ґрунтується на загальних правових принципах та судових рішеннях, що сприяє забезпеченню рівноваги між сторонами податкових відносин.

6. Конфлікт інтересів в сфері оподаткування охоплює не лише питання сплати податків, а й опосередковано торкається проблем використання зібраних коштів для задоволення потреб платників податків. Вирішення конфлікту інтересів передбачає поміж іншим увагу до ефективності використання публічних коштів та справедливості оподаткування, адже переконаність платника податків у раціональному використанні його коштів з відповідним соціальним чи економічним ефектом може сприяти зниженню конфліктності. Емпіричний досвід свідчить про важливість такого аспекту вирішення конфлікту інтересів, як справедливість розміру податку, процедур сплати та витрат з бюджетів: коли платник податків сприймає податкове навантаження як обґрунтоване, а процедури та витрати відбуваються чесно й прозоро, це зменшує рівень конфліктності податкових відносин.

7. Як вияв діалектичних закономірностей єдності та боротьби протилежностей, оподаткування становить собою сферу зіткнення індивідуальних та суспільних інтересів суб'єктів. Проте імперативний метод регулювання проявляється у здійсненні одностороннього впливу, що дозволяє реалізувати систему заходів і процедур, спрямованих на досягнення основної мети - забезпечення суспільного інтересу, задоволення індивідуальних потреб громадян у соціальних стандартах, освіті, медичних послугах, безпеці і забезпеченні правопорядку. Вирішення цього конфлікту передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним для досягнення відповідних соціальних стандартів.

8. Сучасні світові тенденції впливу на зменшення конфліктності податкових відносин передбачають гармонізацію різних чинників і підходів. Один з ефективних методів подолання конфлікту – створення прозорої й ефективної системи оподаткування, що дає громадянам впевненість у тому, що їхні податкові внески використовуються належним чином для загального добра. Розвиток механізмів соціального захисту і розподілу доходів також відіграє важливу роль у забезпеченні справедливості в системі оподаткування, а додатковими засобами подолання конфлікту є застосування ефективних комунікаційних стратегій, спрямованих на пояснення громадянам необхідності сплати податків, переконування останніх у раціональності та справедливості цього підходу. Державі важливо забезпечувати прозорість у витраті публічних коштів, раціональне фінансування проектів та програм, що сприятиме підвищенню довіри громадян до системи оподаткування.

9. У країнах з федеративним устроєм є свої особливості побудови системи запобігання та вирішення податкових конфліктів. Так, у Швейцарії Конституцією цієї країни кантони наділені суверенітетом, що частково не обмежується федеральним законодавством. Подібна конструкція означає, що кожен кантон самостійно збирає податки та має власне законодавство, зокрема і щодо податків, яке може різнитися від кантону до кантону та від муніципалітету до муніципалітету. Кантони несуть відповідальність за оцінювання, збирання та адміністрування власних податків, таких як податки на прибуток і капітал. Крім того, вони підтримують адміністрування федеральних прямих податків, зокрема федеральних податків на прибуток. З огляду на незалежність кантонів існує можливість суттєвих розходжень у податковому адмініструванні; тому при виробленні і реалізації механізмів податкового оскарження ураховується цей розподіл повноважень.

10. Науковий інтерес становить досвід розширення окремими країнами предметів оскарження у податкових спорах, коли сума несплаченого податку не обов'язково виступає предметом такого спору. Показовою у даному контексті є система компенсації відсотків для платників податків у Швейцарії у випадках, коли їм доводиться сплатити надмірну суму податку на прибуток порівняно з попередніми платежами. Коли фактично сплачена сума менша, ніж передбачена попередньо, переплата повертається платнику, і такий процес може відбуватися автоматично або погашатися за рахунок інших зобов'язань перед податковим органом на вимогу платника. Причому вимогу щодо відшкодування

федерального податку на прибуток у Швейцарії може бути подано протягом п'яти років після року, у якому виникла переплата; термін давності визначається від моменту, коли платнику податків стає відомо про переплату, а на суми, сплачені надмірно, нараховуються відсотки на користь платника податків.

11. У судовій системі Франції спостерігається диференційний підхід до вирішення спорів, адміністративні та цивільні суди реалізують свої завдання по-різному, маючи відмінні погляди на власні функції: цивільні суди визнають право платників податків на справедливий судовий розгляд (як визначено у ст. 6 Європейської конвенції з прав людини), тоді як адміністративні суди займають позицію, відповідно до якої стаття 6 застосовується лише до цивільних та кримінальних справ, а не до податкових, за винятком випадків, коли податкові санкції порівнянні з кримінальними. Це ставлення залишається незмінним попри запровадження Європейської хартії основоположних прав у грудні 2009 року, яка не робить розрізнення між цими положеннями. На практиці ці різні підходи мають наслідки зокрема у тому, що адміністративні суди вважають своїм обов'язком розглядати петиції платників податків, включаючи правові та фактичні аспекти, які не визнаються податковими органами Франції. При цьому адміністративні суди не висувають скарги за власною ініціативою, зберігаючи можливість відмови в інформуванні сторін, зокрема, платника податків, а також відмови участі у процесі. В обох категоріях судів суддя-доповідач виступає зі своїми висновками під час засідання, при цьому немає можливості вислухати свідків та експертів. Сторонам надається право висловлювати усні аргументи і представляти свої позиції у короткому форматі.

12. У Швейцарії, з її триланковою конструкцією судового вирішення податкових спорів, судове оскарження податкових питань вирізняється організаційною самостійністю адміністративних судів, їх незалежністю від податкових органів. Судовий процес може займати від одного до двох років, і рішення зазвичай приймається залежно від завантаженості судових трибуналів та складності конкретної справи. Система включає два рівні адміністративних судів — суд першої інстанції та суд другої інстанції, перш ніж справа може потрапити до Федерального Верховного Суду. Участь у судовому процесі пов'язана з обов'язковою сплатою судових внесків, розмір яких залежить від суми спірного питання. Ці внески стають обтяжливими для платників податків лише у разі неуспішності у справі, при частковій перемозі вони частково оплачуються, а в разі абсолютної перемоги можуть бути компенсовані державою (повністю або частково).

Апеляційні процедури в системі швейцарського оподаткування обумовлені різними рівнями судового захисту, які включають кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд. Основна увага приділяється їх ролі у вирішенні питань податкового права, зокрема оскарженню рішень щодо прямого оподаткування. Наприклад, рішення суду першої інстанції може бути оскаржено до кантонального суду другої інстанції та Федерального Верховного Суду. Федеральний адміністративний суд відповідає за перевірку законності рішень у

податкових справах, а Федеральний Верховний Суд є вищим судовим органом в цій системі.

13. Констатовано застосування специфічної та унікальної за своєю природою моделі судового впливу на поведінку учасників податкового конфлікту при вирішення податкових спорів у Федеративній Республіці Німеччини, де судові органи зазвичай намагаються уникнути формального винесення рішення у справах з податкового права з двох основних причин. З одного боку, складання офіційного судового рішення вимагає значних зусиль, а з іншого – самі судові рішення не завжди сприяють ефективному узгодженню позицій учасників спору. Коли суд уже сформулював свою позицію і вважає справу достатньо очевидною, судді часто вказують сторонам на можливе рішення. Якщо суд визнає обґрунтованість позову, судові чиновники можуть пропонувати податковому органу змінити застосований ними адміністративний захід на користь платника податків, уникнувши винесення рішення. Однак коли суд вважає позов платника необґрунтованим, він може пропонувати платнику податків відкликати свій позов для уникнення відхилення його вимог і зменшення судового збору. Приблизно дві третини проваджень припиняються одним із цих способів, і рішення не ухвалюється. Середній термін розгляду судових справ становить орієнтовно два роки.

14. Установлено важливий чинник, що впливає на обрання способу вирішення податкового спору за норвезькою системою оскарження. При виборі між адміністративним оскарженням перед Податковою апеляційною комісією та поданням позову в суд обов'язково урахується необхідність додаткових доказів, що зумовлено відсутністю можливості надавати нові докази у суді платниками податків, якщо вони могли бути представлені під час адміністративного процесу. З іншого боку, якщо податкові органи вносять додаткові докази, платнику податків може бути дозволено заперечити їхню обґрунтованість. Ці принципи ґрунтуються на прецедентному праві й можуть стати складними для ефективної орієнтації.

Багатопрофільна система вирішення податкових спорів у Норвегії, окрім традиційних адміністративного та судового способу оскарження, включає цілу низку додаткових механізмів та інституцій. Рішення податкових органів може бути передано на розгляд парламентському омбудсмену, але думка останнього не носить обов'язковий характер, а звернення до омбудсмена, як правило, передбачає продовження строку для подання позову.

15. У світовій практиці широке застосування отримав альтернативний метод вирішення податкових спорів, що відрізняється від практики в Україні. Він передбачає позасудове врегулювання конфлікту за допомогою медіатора як цілком незалежної третьої сторони, що сприяє досягненню взаємовигідного консенсусу між сторонами. Йому властиве залучення повних осіб зовні чи структур для вирішення податкових спорів і використання медіації, процедур погодження та раннього нейтрального оцінювання. Альтернативне врегулювання конфлікту може мати місце як до подання податкової декларації, так і після неї.

Використання альтернативного вирішення конфлікту (медіації) має численні переваги як для платників податків, так і для контролюючих органів та бізнесових структур. Для платників податків це означає зниження витрат на вирішення конфлікту, оперативне вирішення спору порівняно з судовим процесом та високу ймовірність досягнення консенсусу через стимульовані та консультативні процедури. Для громадян і бізнесу – сприяє розвитку приватного сектору економіки, зокрема шляхом зменшення витрат на виконання угод та вирішення конфліктів, а також зниження транзакційних витрат.

16. Досвід залучення незалежного посередника, медіатора для організації діалогу та досягнення консенсусу при розв'язанні податкових конфліктів у Сполучених Штатах Америки, Канаді та країнах Європейського континенту корисний для України. Цей альтернативний метод застосовується, коли держава та платник податків не можуть вирішити конфлікт самостійно. У Сполучених Штатах Америки існує постапеляційна медіація, що допомагає сторонам конфлікту визначити спірні аспекти й знайти можливі шляхи виходу з кризової ситуації. Аналогічна конструкція існує в законодавстві Нідерландів, де досягнення згоди між сторонами податкового спору реалізується через незалежну медіацію. У Канаді медіація широко використовується платником податків під час апеляційного оскарження. Це адміністративний процес, що ініціюється платником податків поданням заявки на медіацію у департаменті апеляцій. Такі процедури, як правило, застосовуються у фактичних спорах, а не для вирішення питань правильності рішень у багатьох спірних питаннях. Медіацію проводить третя сторона, яку обирають сторони конфлікту. У результаті укладається угода, в якій визначаються питання, що розглядалися під час медіації. Однак якщо платник податків не погоджується з оцінкою медіатором податкової бази чи запропонованими заходами угоди, її можна оскаржити у податковому суді країни.

17. Спільні міждержавні аудити виступають одним із способів досягнення згоди щодо спорів у сфері оподаткування з іноземним компонентом. Цей метод виступає ефективнішим інструментом для запобігання виникненню податкових спорів на міждержавному рівні, чим, наприклад, співпраця між податковими органами. Спільний аудит визначається як об'єднання двох чи більше країн для створення єдиної аудиторської групи, яка займається вивченням питань або операцій одного чи кількох пов'язаних платників податків (фізичних або юридичних осіб) з перехресною прикордонною діяльністю. Це може включати транскордонні операції, пов'язані дочірні компанії та спільний чи взаємодоповнюючий інтерес країн-учасниць. У межах спільного аудиту платник податків надає інформацію і проводить презентації перед командою, яка складається з представників компетентних органів кожної країни-учасниці.

18. Процедура взаємного узгодження застосовується для розв'язання спірних ситуацій у сфері оподаткування міжнародного масштабу. Вирішення міжнародних податкових спорів ускладнюється відсутністю міжнародного судового органу для координації судової системи залучених держав. Результати таких спорів залежать виключно від угоди між самими державами, оскільки суверенітет кожної держави унеможливує ізольоване однобічне судове

вирішення справи. У міжнародних податкових спорах можуть брати участь принаймні три сторони: дві договірні держави та платник податків. Практика показує, що процедура взаємної згоди не завжди гарантує вирішення спору, особливо якщо договір не передбачає обов'язкового арбітражу, а багато держав не готові його прийняти. Важливо враховувати, що взаємне узгодження, хоча стосується платника податків, є процедурою між двома державами, де платник податків не є стороною. Таким чином, при характеристиці цієї процедури слід враховувати суверенітет держав. Обов'язковий арбітраж бажаний, але не є останнім засобом вирішення транскордонних спорів, і варто розглядати альтернативні методи альтернативного вирішення спорів (ADR), такі як медіація, як ефективні альтернативи, зберігаючи автономію всіх сторін спору, включаючи платника податків.

19. Медіація є особливо корисною у міжнародних податкових спорах, здатною враховувати унікальні аспекти міжнародних відносин та уникати складних юридичних процедур. Дипломатичний підхід у міжнародному податковому праві проявляється у гнучких правилах, що відкривають простір для переговорів і узгодження. Принцип торгу на основі інтересів, властивий медіації, дозволяє сторонам не обмежуватися лише юридичними аспектами, а акцентувати увагу на узгодженні реальних інтересів. Застосування медіації у міжнародних податкових спорах може сприяти покращенню ефективності та прозорості процесів, не порушуючи при цьому суверенітет держав і забезпечуючи рівноправний доступ до вирішення спорів. У вирішенні міжнародних податкових спорів за допомогою медіації варто визначити кілька визначальних аспектів. По-перше, медіація може сприяти повазі до суверенітету держав і полегшити переговори між ними у процедурі взаємного узгодження (MAP), що може призвести до швидшого й якісного вирішення транскордонних податкових спорів. По-друге, навіть якщо медіація не призводить до остаточного вирішення, вона може обмежити масштаб спору та визначити його конфліктні аспекти, наприклад, економічні чи юридичні. По-третє, оскільки медіація є необов'язковою, вона може залучити платників податків безпосередньо до процедури взаємного узгодження, надаючи можливість для багатостороннього посередництва. Участь платників податків у процедурах взаємного узгодження може покращити ефективність цієї процедури, включаючи бачення ситуації платників для обох компетентних органів ще до початку обговорень між державами.

20. Податковий арбітраж у контексті вирішення податкових спорів доцільно диференціювати на два основні види у міжнародно-правовому вимірі. По-перше, це арбітраж, який застосовується у випадках міждержавних податкових спорів. Тут податковий арбітраж відбувається між країнами з метою вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням доходів чи прибутку. Такий вид податкового арбітражу відповідає потребам багатонаціональних організацій, які прагнуть встановити фіскальний баланс між відрахуваннями та включеннями елементів до складу податкової бази для уникнення подвійного оподаткування. Особливу увагу слід приділити міждержавному податковому арбітражу, який доступний інвесторам згідно з умовами угод про податок на прибуток та

Європейської арбітражної конвенції. По-друге, розумно розглядати податковий арбітраж між іноземними інвесторами та країнами-господарями. У цьому разі податковий арбітраж часто ґрунтується на позовах за угодами, відповідно до яких податкові заходи в певній юрисдикції можуть вважатися експропріацією або несправедливим обкладанням податками (наприклад, численні успішні позови, пов'язані з оподаткуванням, були подані на підставі двосторонніх інвестиційних угод – ВІТ). У даному контексті логічно реалізовувати спільні аудити як механізм досягнення згоди між сторонами податкового спору.

21. Механізм «колективного аудиту» у податковій практиці виражає ідею спільної роботи двох чи більше податкових органів. Цей термін не є юридичним, але використовується для позначення форми співпраці між країнами у вирішенні податкових питань. Якщо країни вирішують провести колективний аудит, вони спочатку повинні визначити правові межі такої співпраці, які можна знайти у двосторонніх та багатосторонніх податкових угодах, які передбачають різні рівні взаємодопомоги. Спільні перевірки грають ключову роль у вирішенні фактичних і юридичних розбіжностей на ранніх етапах співпраці між податковими адміністраціями. Колективний аудит може служити ефективним інструментом для запобігання або вирішення суперечок на ранніх стадіях виникнення. Більшість країн дозволяють проведення спільних перевірок з іноземними податковими органами, а правова база для цього може бути закріплена у двосторонніх податкових угодах, законодавстві Європейського Союзу та Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Конвенція про взаємодопомогу може мати великий потенціал для підтримки проведення спільних податкових перевірок.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації.

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

1. Заверуха О. Б. Суб'єктивні публічні права як об'єкт судового захисту. *Право України*. 2004. № 4. С. 49 – 52.
2. Заверуха О. Б. Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації. *Право України*. 2020. № 4, С. 21–31. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s1/
3. Заверуха О. Б. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. *Збірник наукових праць. Актуальні проблеми правознавства*. 4 (28)/2021. С. 44 – 52. URL: <http://app.wunu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/4-2021.pdf>
4. Заверуха О. Б. Правові доктрини у податкових спорах: особливості, мета та завдання. *Право України*. № 7. 2023. С. 142–151. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2023_7/pravo_2023_7-s10/
5. Заверуха О. Б. Альтернативне вирішення податкових спорів у США: досвід застосування та можливість упровадження в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. Вип. 6. С. 93–98. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2022/6/16.pdf>

6. Заверуха О. Б. Перспективи впровадження в Україні іноземних практик вирішення податкових конфліктів альтернативними методами. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2022. № 4 (78). С. 194–200. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2022/29.pdf

7. Заверуха О. Б. Диференціація публічних інтересів під час реалізації податкових відносин. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 102–109. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v2_2023/13.pdf

8. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57–63. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/317/303>

9. Заверуха О. Б. Відображення законних інтересів платників податків у їх правах: теоретичний та практичний аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 7. С. 74–77. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2023/15.pdf

10. Заверуха О. Б. Складники правового статусу платників податків у контексті забезпечення реалізації їхніх законних інтересів. *Правова позиція*. 2023. № 2 (39). С. 15–19. URL: <https://legalposition.umf.in.ua/archive/2023/2/3.pdf>

11. Заверуха О. Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин: теоретико-правовий аспект. *Нове українське право*. 2023. № 3. С. 81–87. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/486/437>

12. Заверуха О. Б. Конфліктність податкових відносин: причини та шляхи подолання. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2023. № 1. С. 113–118. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2023/1/20.pdf>

13. Заверуха О. Б. Причини виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. № 29. С. 301–308. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/29/36.pdf>

14. Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2(50). С. 46–53. URL: <https://www.publichne-pravo.com.ua/files/50/5.pdf>

15. Заверуха О. Б. Правова природа медіації та практика її застосування при вирішенні податкових спорів. *Law. State. Technology*. 2023. № 2. С. 3–10. URL: <https://journals.politehnica.dp.ua/index.php/lst/article/view/286>

16. Заверуха О. Б. Застосування медіації при вирішенні податкових спорів: досвід країн центральної та північної Європи. *Правові новели*. 2023. № 20. С. 87–92. URL: <http://legalnovels.in.ua/archive>

Статті в зарубіжних наукових виданнях:

17. Stefanchuk M., Teremetskyi V., Muzyka A., Cherniak O., Yuzkov L., Sloma V., Moskaliuk N., Zaverukha O. Bringing a state to civil liability within legal relations of property restitution. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* (Print ISSN: 1544-0036; Online ISSN: 1544-0044). Review Article. 2021. Vol: 24 Issue: 1S. URL: <https://www.abacademies.org/articles/bringing-a-state-to-civil-liability-with-in-legal-relations-of-property-restitution.pdf>

18. Заверуха О. Б. Актуальні напрямки розвитку медіаторних механізмів: досвід США та Великої Британії. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 237–242. URL: <https://www.kelmczasopisma.com/viewpdf/10279>

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

19. Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A comparison of tax compliance tools in Ukraine with select european countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63. № 10. Scopus URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/comparison-tax-compliance-tools-ukraine-select-european-countries>

20. Alla Sotska, Nataliia Pavlovska, Oleg Zaverukha. Legal responsibility for violations of the social and economic rights of persons with disabilities. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2023. Vol. 9. No. 3. P. 185-193. WebOfScience URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/2144>

21. Puyda, R. & Zaverukha, O. Tax Register of Drohobych Povit in 1511 as a Historical Source. *Skhidnoievropeyskyi istorychnyi visnyk* [East European Historical Bulletin], 2023. № 28. P. 20-28. doi: 10.24919/2519-058X.28.287555. Scopus. URL: <http://eehb.dspu.edu.ua/article/view/287555> DOI: <https://doi.org/10.24919/2519-058X.28.287555>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

22. Заверуха О. Б. Особливості адміністративного процесу як засобу забезпечення процедури розгляду спору в адміністративному суді. *Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції* : зб. матеріалів наук.-практ. конф., м. Київ, 14-15 лютого 2003 р. Київ: Київський регіональний центр Академії правових наук України, 2003. С. 87–89.

23. Заверуха О. Б. Окремі аспекти регулювання податкового кредиту. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 5 жовтня 2016 р. Київ : Асоціація фінансового права України. 2016. С. 89–93.

24. Заверуха О. Б. Емпіричний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів у світі як маркер можливості запровадження медіації в Україні. *Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2017. С. 73–76.

25. Заверуха О. Б. Потенційні можливості запровадження медіації у податкових відносинах: компаративний аспект. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2018. С. 290–292.

26. Заверуха О. Б. Теоретичні та практичні аспекти захисту учасників податкових відносин на сучасному розвитку податкового регулювання. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : зб. ст., допов. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 66–70.

27. Заверуха О. Б. Європейський досвід застосування медіації у сфері оподаткування. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни : сучасні*

погляди на розмежування та інтеграцію): за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2020. С. 37–45.

28. Заверуха О. Б. Споры щодо встановлення результатів на проміжних виборах народних депутатів України. *Захист виборчих прав адміністративними судами в Україні* : зб. тез доповідей IV Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики», м. Київ, 1–2 липня 2021 р. Київ : «Ваіте», 2021. С. 189–193.

29. Заверуха О. Б. Еволюція підходів щодо застосування адміністративними судами строків звернення до суду в податкових спорах, у яких було використано процедуру досудового врегулювання спору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві*: зб. тез доповідей V міжнар. наук.-практ. конф., «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики», м. Київ, 4-5 липня 2022 р. Київ : «Ваіте», 2022. С. 91–94.

АНОТАЦІЯ

Заверуха О. Б. Теоретико-правові засади співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України. – Харків, 2024.

У дисертації висвітлено проблеми і запропоновано напрями удосконалення правового регулювання процедур вирішення податкових конфліктів з урахуванням міжнародних теоретичних напрацювань та практичного досвіду застосування новітніх способів та механізмів вирішення податкових спорів. Проаналізовано досвід країн Європейського Союзу, Сполучених Штатів Америки, Канади, Великої Британії та наголошено на важливості комунікаційних стратегій та прозорості витрат публічних коштів у подоланні конфліктів у цій сфері. Здійснено порівняння систем вирішення податкових спорів у різних країнах, підкреслено необхідність вдосконалення подібних механізмів у національному законодавстві.

Наголошено на широкому використанні у світі медіації, як альтернативного методу вирішення податкових спорів. Запропоновано та обґрунтовано доцільність застосування медіації в українських реаліях. Констатовано позитивний вплив використання альтернативного способу вирішення податкових конфліктів усіма учасниками податкового спору, включаючи платників податків, контролюючі органи та бізнес-структури, що сприяє розвитку приватного сектору і зменшенню витрат на вирішення конфліктів. Особливу увагу зосереджено на висвітленні механізму спільних міждержавних аудитів, які визначені ефективним інструментом у запобіганні міжнародним податковим спорам, та зазначено, що впровадження принципів взаємного узгодження в податкове законодавство України сприятиме

досягненню балансу між імперативним міждержавним впливом та інтересами платників податків.

***Ключові слова:** адміністративне вирішення податкових спорів, альтернативні способи вирішення спорів, медіація, оподаткування, податковий арбітраж, податковий конфлікт, податковий спір, податок, спосіб вирішення податкового спору, судове вирішення податкових спорів.*

SUMMARY

Zaverukha O. B. Theoretical and legal ambushes of the development of traditional and alternative ways of raising tax disputes. – Qualified scientific work as a manuscript.

Thesis for obtaining a doctor degree in legal sciences with a specialization in 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; informational law». – Yaroslav Mudrii National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2024.

The dissertation identifies problems and directions for improving tax legal regulation of tax dispute resolution procedures, taking into account international theoretical developments and practical experience in applying modern methods and mechanisms of tax dispute resolution. It is established that the state plays a key role in tax collection and bears the responsibility for ensuring their effective allocation. It is emphasized that inadequate legal recognition of public interests in the tax sphere leads to their nominality and limitation, and conflicts between participants in tax relations require centralized regulation and interaction between subjects. A theoretical and legal framework is proposed, which regulates the relationship of interests between the state, its bodies, and taxpayers, defining the role of the Verkhovna Rada in establishing taxes, facilitating the fair application of tax law.

The research considers the theoretical and legal position regarding the ambiguity of the category "lawful interest of the taxpayer" in Ukrainian tax legislation, which may lead to tax disputes. It is noted that the protection of taxpayers' rights is based on the official interpretation of the concept of "interest protected by law" by the Constitutional Court. The differentiation of procedures for resolving conflicts of interest in taxation is examined, two forms of conflict are identified - open and hidden. Tax disputes are considered a formalized way of balancing state and private interests, ensuring the stability of society's functioning. The experience of EU countries is analyzed, emphasizing the importance of communication strategies and transparency of public expenditure in resolving conflicts. A comparison of tax dispute resolution systems in different countries is made, highlighting the need to improve similar mechanisms in domestic legislation.

Emphasis is placed on the widespread use of mediation worldwide as an alternative method of tax dispute resolution, unlike Ukrainian practice. The effectiveness of such an approach is noted, which includes the participation of a mediator as an independent third party, towards avoiding bureaucratic obstacles and reducing costs of conflict resolution. Proposals for improving the alternative tax dispute resolution system are oriented towards avoiding bureaucratic obstacles and compliance with international standards. The use of alternative conflict resolution has

a positive impact on all parties, including taxpayers, fiscal authorities, and business structures, promoting the development of the private sector and reducing costs of conflict resolution. Attention is also paid to the mechanism of joint international audits, which are identified as an effective tool in preventing international tax disputes, and it is noted that the implementation of principles of mutual agreement into Ukrainian national tax legislation will contribute to achieving a balance between imperative intergovernmental influence and taxpayers' interests.

Key words: *administrative resolution of tax disputes, alternative dispute resolution methods, mediation, taxation, tax arbitration, tax conflict, tax dispute, tax, method of resolving tax disputes, judicial resolution of tax disputes.*

Підписано до друку 30.04.2024. Формат 60х90 1/16.

Папір офсетний. Гарнітура Таймс.

Ум. друк. арк. 2,3. Обл.-вид. арк. 2,3.

Тираж 100 прим. Зам. № 196.

Виготовлено ТОВ «Промарт»,

вул. Весніна, 12, Харків, 61023, Україна

Тел. (057) 717-25-44

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 5748 від 06.11.2017

