

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Юридичний факультет**  
Кафедра конституційного, адміністративного та фінансового права

**ПАВЛУСЬ Олег Ігорович**

**Організаційно-правове забезпечення вирішення  
податкових спорів в Україні / Organizational and legal  
provision of tax litigation in Ukraine**

спеціальність: 8.03040101 – Правознавство  
магістерська програма – Правознавство  
Магістерська робота

Виконав: студент групи ПРм - 22  
О.І. Павлусь

---

Науковий керівник:  
к.ю.н., доц. О.Б. Росоляк

---

Магістерську роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ С.К. Гречанюк

**ТЕРНОПІЛЬ – 2017**

## РЕЗЮМЕ

**Магістерська робота** містить 114 сторінок, список використаної літератури 96 найменувань.

**Мета роботи** полягає в тому, щоб з'ясувати сутність та основні характеристики податкових спорів, визначити проблеми правового та організаційного характеру у процесі функціонування даного правового інституту, а також запропонувати шляхи їх вирішення.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з вирішенням податкових спорів в Україні.

**Предмет дослідження** є організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

**Одержані висновки та їх новизна.** У результаті опрацювання нормативно-правових актів та інших джерел сформульовано поняття податкових спорів, визначено їх характерні особливості. Проведено класифікацію спорів, що виникають у процесі функціонування податкових правовідносин. Здійснено характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження, адміністративного та судового оскарження. Розроблено та обґрунтовано перелік пропозицій щодо вдосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

**Ключові слова:** податкові спори, податки, юрисдикційне провадження, адміністративне оскарження, судове оскарження, адміністративне судочинство.

## RESUME

**Thesis contains** 114 pages, bibliography of 96 titles

**The aim of the thesis** is to determine the nature and main characteristics of tax disputes, identify problems of legal and organizational nature in the operation of the legal institution and propose solutions.

**The object of research** are social relations arising in connection with tax disputes in Ukraine.

**The subject of research** is the organizational and legal framework for resolving tax litigation in Ukraine.

**The resulting conclusions and innovation:** As a result, the preparation of legislative acts and other sources formulated the concept of tax disputes, define their characteristics. Classification of disputes arising from the operation of tax relations. Done description of the organizational and legal support tax litigation proceedings within the jurisdictional, administrative and judicial review. Developed and substantiated list of proposals to improve organizational and legal support tax litigation in Ukraine.

**Keywords:** tax disputes, taxes, jurisdictional proceedings, administrative appeal, court appeal.

## АНОТАЦІЯ

Павлусь О.І. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 7.03040101 «Правознавство». Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2017.

Висвітлено проблеми правового та організаційного характеру у процесі функціонування податкових спорів в Україні, а також обґрунтовано шляхи їх вирішення. Розкрито поняття податкових спорів, визначено їх характерні особливості. Проведено класифікацію спорів, що виникають у процесі функціонування податкових правовідносин. Здійснено характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження, адміністративного та судового оскарження.

## ANNOTATION

Pavlus O.I. Organizational and legal provision of tax litigation in Ukraine. - Manuscript.

Research for a qualification level «master» in the specialty 7.03040101 «Jurisprudence». Ternopil National Economic University. - Ternopil, 2017.

The research is devoted the problems of a legal and institutional nature of the operation of tax disputes in Ukraine and substantiates solutions. The concept of tax disputes, defined their characteristics. Classification of disputes arising from the operation of tax relations. Done description of the organizational and legal support tax litigation proceedings within the jurisdictional, administrative and judicial review.

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ</b>	
1.1 Поняття та характерні особливості податкових спорів	10
1.2. Класифікація податкових спорів	19
Висновки до розділу 1	28
<b>РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ</b>	
2.1. Virішення податкових спорів в порядку юрисдикційного провадження	32
2.2 Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в порядку адміністративного оскарження	43
2.3. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в порядку судового оскарження	53
Висновки до розділу 2	68
<b>РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ</b>	
3.1. Чинники, що впливають на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні	71
3.2. Досвід європейських країн щодо організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів	87
Висновки до розділу 3	96
<b>Висновки</b>	<b>101</b>
<b>Список використаних джерел</b>	<b>104</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Конституція України в ст. 67 закріплює обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Встановлення даного положення на рівні Конституції свідчить про особливо важливу роль податків у процесі належного функціонування держави та суспільства.

Податкова політика держави повинна бути спрямована на взаємообумовлене виконання фіскальної та стимулюючої функції. У такому разі гармонійно виконуються завдання як щодо забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами, так і щодо сприяння суспільному розвитку. Втім, досить часто баланс між використанням названих функцій порушується, що призводить до виникнення юридичного конфлікту між уповноваженими податковими органами та платниками податків щодо обчислення, нарахування, стягнення податків (зборів). Внаслідок цього, між державою (в особі уповноважених органів) та фізичними/юридичними особами-платниками податків виникає податковий спір.

Результативність вирішення податкових спорів значною мірою впливає на формування ефективної державної податкової політики, що визначається можливістю оскарження платниками податків рішень, дій чи бездіяльності податкових органів у процесі обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою податків та зборів. У разі налагодження в Україні функціонуючого механізму вирішення податкових спорів будуть дотримані інтереси усіх суб'єктів правовідносин у даній сфері: держави, податкових органів, а також платників податків (у тому числі – іноземних та вітчизняних інвесторів).

Проведений в роботі аналіз матеріалів, розгляд позицій вітчизняних та зарубіжних науковців, дослідження спеціальних нормативно-правових актів, а також вивчення матеріалів практичної діяльності дозволяє стверджувати про наявність значної кількості недоліків у процесі правового та організаційного забезпечення вирішення податкових спорів в Україні. Це, в першу чергу,

викликано частими змінами податкового законодавства, початковим етапом становлення системи адміністративного судочинства, а також нестабільністю системи органів виконавчої влади в нашій державі.

З наведеного вище можемо констатувати, що саме вдосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів надасть змогу, в умовах економічної та політичної нестабільності покращити державну податкову політику. До поняття організаційно-правового забезпечення нами включаються такі елементи як: норми спеціального законодавства, взаємозв'язки органів державної влади у цій сфері, правовий статус учасників податкових спорів, а також механізми регулювання правовідносин, що при цьому виникають.

Теоретичним підґрунтям для проведення дослідження шляхів удосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів стали праці таких провідних вчених у галузі адміністративного, адміністративно-процесуального та фінансового права як: В.Б. Авер'янов, О.Ф. Андрійко, Н.А. Берлач, Ю.П. Битяк, Л.Р. Біла, О.В. Болдуєва, Ю.В. Божко, В.І. Бутенко, Л.К. Воронова, І.П. Голосніченко, М.О. Горобинський, Е.С. Дмитренко, О.В. Євсікова, О.А. Журавський, І.В. Караченцев, С.В. Ківалов, В.С. Кіценко, Т.О. Коломоець, В.К. Колпаков, А.Т. Комзюк, Л.М. Кривецька, О.В. Кузьменко, В.І. Курило, М.П. Кучерявенко, К.В. Мінаєва, О.А. Музика-Стефанчук, О.Ю. Оболенський, О.П. Орлюк, О.І. Остапенко, І.О. Пасічна, С.П. Позняков, М. О. Сорока, С.Г. Стеценко, В.В. Тильчик, Є.А. Усенко.

У той же час, в науковій літературі актуальним є комплексне наукове дослідження, яке б висвітлювало основні проблеми у сфері організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів з урахуванням останніх змін до податкового законодавства, а також брало до уваги результати оптимізації у системі органів державної влади. Наукові дослідження, присвячені проблемним питанням вирішення податкових спорів проведені або до набрання чинності Податковим кодексом України (Усенко Є.А.) або ж не

враховують практики застосування положень нового податкового законодавства з боку судових та контролюючих органів (Тильчик В.В.), а отже – не повною мірою охоплюють весь перелік проблем, що виникають у процесі функціонування аналізованого правового інституту. Праці інших вітчизняних науковців (Божко Ю.В., Журавський О.А., Караченцев І.В, Кіценко В.С., Мінаєва К.В, Паркулаб В.Г.) присвячені розгляду окремих питань вирішення податкових спорів. При цьому не приділяється достатня увага комплексному аналізу даного правового інституту, визначенню проблем його функціонування, а також встановленню шляхів їх вирішення.

Отже, недостатній рівень розвитку вітчизняної податкової системи, недосконалість правового інституту податкових спорів, відсутність комплексного дослідження, яке б враховувало сучасний стан законодавства та правозастосування, а також значна кількість недоліків правового та організаційного характеру в аналізованій сфері у сукупності обґрунтовують актуальність даної магістерської роботи та зумовлюють вибір її теми.

**Мета і завдання роботи.** *Мета* роботи полягає в тому, щоб з'ясувати сутність та основні характеристики податкових спорів, визначити проблеми правового та організаційного характеру у процесі функціонування даного правового інституту, а також запропонувати шляхи їх вирішення.

Для досягнення зазначеної мети було поставлено такі *завдання*:

- розкрити сутність поняття податкових спорів та визначити їх характерні особливості;
- провести класифікацію спорів, що виникають у процесі функціонування податкових правовідносин;
- здійснити характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження;
- дослідити особливості організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах адміністративного оскарження;
- проаналізувати організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в межах судового оскарження;

- визначити перелік факторів, що визначають ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні;
- здійснити аналіз зарубіжного досвіду організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в європейських країнах, а також визначити можливі шляхи його імплементації в нашій державі;
- розробити та обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні шляхом внесення змін та доповнень до законодавства.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, що виникають у зв'язку з вирішенням податкових спорів в Україні.

*Предметом дослідження* є організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

**Методи дослідження.** Методологічну основу магістерської роботи складають сучасні методи наукового пізнання, включаючи як загальнонаукові, так і спеціальні. При їх комплексному поєднанні вдалося більш ґрунтовно підійти до вирішення поставлених завдань. Загальнонауковий *діалектичний метод* дозволив дослідити процес організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в його розвитку, єдності його соціального змісту та юридичної форми (підрозділи 1.1, 1.2, 3.1). Використання *методів аналізу та синтезу* дало можливість провести детальну класифікацію податкових спорів та глибше встановити сутність податкових спорів як окремого правового інституту (підрозділ 1.2); *формально-логічний метод* застосовувався при формулюванні визначення податкових спорів та встановленні їх характерних особливостей (підрозділ 1.2). *Порівняльно-правовий метод* було застосовано для проведення аналізу наукових позицій, поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених-юристів, українського і зарубіжного законодавства та практики вирішення податкових спорів у європейських країнах (підрозділи 3.1, 3.2). Використання в роботі *статистичного методу* дозволило врахувати основні тенденції кількісного та якісного розвитку організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні, встановити основні



проблеми в цій сфері, а також додатково підтвердити обґрунтовані автором висновки (підрозділи 2.2, 3.1, 3.2). *Системний метод* використовувався нами для забезпечення комплексного підходу щодо визначення сучасного стану та основних проблем організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні в аспекті їх адміністративного, судового оскарження, а також розгляду в межах юрисдикційного провадження (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3). *Документальний метод* наукового пізнання був застосований у процесі аналізу вітчизняних, зарубіжних та міжнародних нормативних актів, судових рішень, офіційних листів органів державної влади в сфері організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів, виявлення відповідних недоліків правового регулювання, а також формулювання пропозицій стосовно їх вдосконалення (підрозділи 2.1, 3.1, 2.2).

Застосування названих методів дозволило розглянути організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні як цілісну систему, встановити недоліки її функціонування та запропонувати основні шляхи їх вирішення.

*Емпіричну базу дослідження* становлять матеріали Державної служби статистики України, Вищого адміністративного суду України, Державної фіскальної служби України, Єдиного державного реєстру судових рішень, а також звіти міжнародних організацій, зокрема Світового банку, Міжнародного банку реконструкції та розвитку, Міжнародного економічного форуму. Крім того, в роботі були використані узагальнення практики функціонування органів влади при вирішенні ними податкових спорів, довідкові видання, а також результати особистої практичної діяльності в сфері судового вирішення податкових спорів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у тому, що дана робота є комплексним дослідженням шляхів удосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні з урахуванням сучасного стану законодавства, зарубіжного досвіду, а також практики правозастосування з боку органів виконавчої та судової влади у даній сфері.

Наукова новизна одержаних результатів магістерської роботи знайшла конкретний прояв у таких основних положеннях:

*удосконалено:*

– комплексну характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження, адміністративного оскарження та судового розгляду;

– теоретичні підходи щодо визначення сутності та основних ознак податкових спорів;

– класифікацію спорів, що виникають у процесі функціонування податкових правовідносин;

- перелік факторів, що визначають ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні;

*дістали подальший розвиток:*

- обґрунтування шляхів удосконалення законодавства, що регулює процес вирішення податкових спорів в Україні з боку органів виконавчої та судової влади.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес та можуть бути використані:

– у сфері правотворчості – для законодавчого удосконалення процесуальних та процедурних вимог щодо вирішення податкових спорів в Україні;

– у сфері правозастосування – для удосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах системи адміністративного судочинства України;

– у навчальному процесі – для викладання курсів «Адміністративне право», «Адміністративний процес» «Фінансове право» у вищих навчальних закладах.

**Структура роботи** зумовлена метою та завданнями дослідження і складається зі вступу, трьох розділів, семи підрозділів, висновків та списку

використаних джерел (96 найменувань). Обсяг рукопису становить 114 сторінок.

## **РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ**

### **1.1 Поняття та характерні особливості податкових спорів**

Одним з найважливіших елементів функціонування будь-якої держави виступає податкова система, що повинна бути спрямована на взаємообумовлене виконання фіскальної та стимулюючої функції. В такому разі гармонійно виконуються завдання як щодо забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами, так і щодо створення сприятливих умов для досягнення суспільством високого ступеню розвитку. Втім, досить часто баланс між використанням названих функцій порушується, що призводить до виникнення юридичного конфлікту між уповноваженими податковими органами та платниками податків щодо нарахування та/або сплати податків та інших обов'язкових платежів. Іншими словами, між державою (в особі уповноважених органів) та фізичними/юридичними особами-платниками податків виникає податковий спір.

На жаль, у чинному законодавстві дефініція вищеназваного поняття є відсутньою, що несприятливим чином впливає як на перспективи вдосконалення спеціальних нормативно-правових актів, так і створює ускладнення при реалізації вже існуючих. Така ситуація потребує виправлення, адже сучасне демократичне суспільство вимагає відкритості, прозорості й ефективності правової системи. Будь-яка сфера людської життєдіяльності, в тому числі і юриспруденція, має власну систему понять, які відображають об'єктивну дійсність і процеси, що в ній відбуваються. Стрімкий розвиток суспільних відносин також став одним із чинників, що зумовив потребу чітких і зрозумілих нормативно правових актів.

Одним із прийомів законодавчої техніки, що сприяє розв'язанню окреслених проблем, є законодавчі дефініції, які становлять основу понятійного апарату чинного законодавства і є «будівельним елементом»

тексту нормативно-правового акта. Законодавчі дефініції не просто визначають поняття в тексті закону, але й відображають його суттєві ознаки, дають вичерпне тлумачення та відмежовують одну групу суспільних відносин від іншої [1, с. 427].

Як зазначає Р. Циппеліус, через чітке закріплення правових дефініцій (узагальнених понять) сама собою розв'язується значна кількість проблем у системі права [2, с. 10].

Зважаючи на це, доцільність формулювання відповідної дефініції пояснюється значним поширенням податкових спорів на сучасному етапі розвитку суспільних відносин в Україні, відсутністю правового визначення податкових спорів, а також потребою продовження процесу вдосконалення спеціального законодавства у даній сфері. Відтак, метою даного підрозділу виступає аналіз чинного законодавства, позицій вітчизняних та зарубіжних науковців, виокремлення на цій основі основних характеристик податкових спорів, а також обґрунтування відповідної дефініції.

Поняття та характерні особливості податкових спорів в аспекті їх правового аналізу досліджувалися в працях значної кількості українських та закордонних вчених у галузі адміністративного та фінансового права, а саме: Кіценко В.С., Миронова С.М., Овсянніков С.В., Орахелашвілі Д.Б., Тильчик В.В., Усенко Є.А., Цветков І. В., Чеботарьова М.В та ін. У той же час, питання щодо основних та другорядних характеристик податкових спорів залишається досить дискусійним, а тому вимагає додаткового розгляду, уточнення та систематизації.

Вартим уваги виступає відсутність в спеціальному законодавстві поняття «податковий спір», що зумовлює наявність різноманітних позицій серед науковців у галузях адміністративного та фінансового (більшою мірою в сфері податкового) права як серед українських так і зарубіжних вчених. Даючи загальну характеристику поняття спору, підкреслимо, що Великий тлумачний словник сучасної української мови передбачає таке його значення –

суперечність, зіткнення інтересів, взаємне домагання щодо володіння чим-небудь, отримання чогось та ін., вирішуване переважно судом [3, с. 1368].

В той же час, тлумачний словник Ушакова Д.М. вказує на спір як взаємну суперечку, змагання, в якому кожна зі сторін відстоює свою думку, доводить свою правоту [4, с. 956].

З філософської точки зору, спір – це зіткнення думок або позицій, в ході якого сторони наводять аргументи на підтримку своїх переконань і критикують несумісні з уявленнями іншої сторони. Спір є важливим засобом вирішення питань, що викликають розбіжності, кращого розуміння того, що не достатньою мірою ясним і не знайшло переконливого обґрунтування [5, с. 1046].

Як уже зазначалося, наразі у чинному законодавстві відсутнім є визначення податкових спорів, що зумовлює виникнення ускладнень у правозастосовчій практиці, а також викликає значну кількість дискусій серед науковців. Разом з тим, законодавець побічно характеризує податковий спір, встановлюючи його основні складові елементи в чинних нормативних актах. Презюмуючи, що податкові спори виступають видом адміністративних, зауважимо на положеннях ст. 155 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), які встановлюють, що суд своєю ухвалою залишає позовну заяву без розгляду, якщо у провадженні цього або іншого адміністративного суду є адміністративна справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав [6]. Фактично, основними ознаками податкового спору виступають: наявність спеціальних суб'єктів, предмету, а також відповідних юридичних фактів, що зумовлюють виникнення, зміну та припинення правовідносин в аналізованій сфері.

З суто-методологічною метою у процесі аналізу законодавчого визначення податкового спору доцільним видається розгляд суміжних юридичних категорій. Вдалим прикладом виступають трудові спори, що також є видом правових спорів, проте значно краще врегульовані нормами права. Оскільки практика вирішення податкових спорів лише починає складатися, то

обґрунтованим видається аналіз положень законодавства стосовно подібних правовідносин, а також визначення можливих шляхів його запозичення. Отже, спеціальний Закон України «Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів)» у ст. 2 визначає колективний трудовий спір як розбіжності, що виникли між сторонами соціально-трудова відносин щодо встановлення нових або зміни існуючих соціально-економічних умов праці та виробничого побуту; укладення чи зміни колективного договору, угоди; виконання колективного договору, угоди або окремих їх положень; невиконання вимог законодавства про працю [7].

Ключовим моментом у наведених законодавчих положеннях є те, що правовий спір необхідно розглядати у взаємозв'язку з протиріччям, розбіжностями позицій суб'єктів правовідносин щодо своїх прав та обов'язків у конкретній сфері, що врегульована спеціальними нормами законодавства.

Переходячи до розгляду теоретичних положень стосовно сутності податкових спорів, акцентуємо увагу на позиції Д.Б. Орахелашвілі, який серед основних ознак податкового спору виділяє наступні:

- спрямований на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання його порушення в подальшому;
- спрямований на вирішення юридичного конфлікту з приводу реалізації прав і виконання обов'язків;
- спрямований на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання;
- розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства.

На основі запропонованих ознак, вчений обґрунтовує наступну дефініцію податкового спору – це передане на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя сторін правовідносини, що пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, стосовно їх взаємних прав та обов'язків, умов їх реалізації, що вимагає відповідного вирішення на основі правової

оцінки прав та обов'язків сторін, а також перевірки законності дій владно уповноваженого суб'єкта [8, с. 15].

Вважаємо наведене визначення досить вдалим, однак необхідним, на нашу думку, є певне розширення сутності спору. Доцільним виступає його характеристика не лише як протиріччя, але і як правовідношення, що тісно пов'язане з таким протиріччям. Адже конфлікт інтересів податкового органу та платника податків набуває форми податкового спору лише у разі виконання значної кількості вимог, що встановлені процесуальним та матеріальним законодавством. Тобто, протиріччя виступає лише передумовою, приводом для виникнення податкового спору, а також для його вирішення в адміністративному чи судовому порядку. Відповідно, важливою ознакою спору виступає і наявність тісно-пов'язаного кола спеціальних суспільних відносин.

Погоджуючись з І.В. Цветковим, вважаємо доцільним виділити три основні підстави виникнення податкових спорів:

- спори з правових питань, тобто протиріччя, які виникають між платником податків і податковими органами щодо неоднозначного тлумачення і застосування окремих норм матеріального права;

- спори з приводу фактів. Це спори, в яких виникнення протиріч між платником і податковим органом породжується виникненням фактів, які стосуються прямого чи непрямого відношення до оподаткування господарської діяльності такого платника;

- процесуальні спори, в яких платник податків посилається на допущені податковим органом порушення встановленої процедури податкового контролю чи провадження у справах про порушення податкового законодавства [9, с. 3].

Ще однією підставою для виникнення податкових спорів виступають податкові правопорушення, що органічно пов'язані як з матеріальними, так і з процесуальними нормами права і є результатом їх паралельного застосування.



Це зумовлює фігурування податкових правопорушень в якості особливої групи підстав податкових спорів.

В.С. Кіценко, на основі дослідження праць радянських та сучасних науковців виділяє два підходи до визначення податкових спорів: суб'єктний та предметний.

З точки зору суб'єктного підходу, в якості податкового розглядається спір, у якому обов'язковою стороною виступає податковий орган, дії якого оскаржено або який за власною ініціативою порушує спір. Втім, науковець піддає критиці даний підхід, вказуючи, що податкові органи здійснюють також й інші повноваження, які безпосередньо не пов'язані з податковим контролем чи, навіть з фінансовим правом (наприклад, при порушенні за ініціативою фіскальної служби провадження в справі про банкрутство суб'єкта господарської діяльності реалізуються відповідні господарсько-правові норми). Відповідно, присутність податкового органу в якості сторони спору ще не свідчить про те, що цей правовий спір є податковим.

Найбільш вдалим підходом є предметний, що спирається на такі підстави: податкові спори виникають тільки з податкових відносин, у яких реалізуються норми фінансового права. Слід відмітити, що спір можна вважати податковим, якщо юридичне питання, що складає сутність цього спору, є питанням податкового права (як інституту фінансового права).

Зважаючи на здійснене дослідження, В.С. Кіценко визначає податковий спір як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку. [10, с. 458-459].

Щодо наведеної дефініції залишається додати лише те, що правовідносини, що виникають у зв'язку з податковими спорами, дуже часто носять також процесуальний характер. Положення статті 17 КАС України

визначають юрисдикцію адміністративних судів і окреслюють відповідну сферу публічно-правових спорів, зокрема:

- спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності;
- спори за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, встановлених Конституцією та законами України.

З наведених положень стає зрозумілим, що одним з суб'єктів вирішення податкових спорів виступає адміністративний суд, що підтверджує існування процесуальних правовідносин при функціонування названого правового інституту.

Досліджуючи предмет податкових спорів, В.В. Тильчик підкреслює, що ним є суб'єктивні публічні права і обов'язки учасників податкових правовідносин. Суттєвою особливістю предмета податкового спору є також те, що він одночасно може включати в себе і суб'єктивні публічні права (обов'язки), і законність ненормативних податкових актів. На основі цього науковець доходить висновку, що податковий спір – це форма вирішення конфліктів (протиріччя інтересів) у сфері податкових правовідносин, яка носить публічний характер, виникає між державою і платниками податків чи іншими учасниками податкових правовідносин з приводу застосування норм податкового права, вирішуються уповноваженим юрисдикційним органом у процесуальному порядку [11, с. 113].

Вважаємо за доречне доповнити запропоновану дефініцію податкового спору певним уточненням щодо порядку їх вирішення. Окрім процесуального порядку вирішення податкового спору можна виділити також процедурний. Він застосовується у випадку розгляду такого спору органом виконавчої влади, що врегульовано відповідними адміністративними процедурами.

Публічний характер сфери податкових правовідносин допускає також можливість стверджувати, що характер імперативних наказів (рішень), регулюючих відносини, які вже перейшли на стадію податкового спору,

певною мірою трансформуються. Навряд чи вдасться довести, що вони поєднуються або набувають окремих ознак диспозитивності, але не можна не помічати того, що процедура апеляційного узгодження, зіставлення позицій платника та податкового органу в доюрисдикційних процедурах дозволяє наявність певного компромісу, зміну позицій як платника, так і контролюючого органу.

Допускаються певні елементи домовленостей, які регулюються не виключно у формі владних приписів. Тобто імперативний податковий обов'язок породжує податковий спір, вирішення якого допускає в тому числі й застосування окремих елементів диспозитивності, що не порушує загальної природи імперативного регулювання відносин оподаткування [12, с. 52].

Дещо відмінної думки притримується С.В. Овсянніков, на переконання якого під податковим спором слід розуміти юридичний спір, що вирішується уповноваженим органом державної влади у визначеному законом порядку, між державою, з одного боку, а також іншими суб'єктами податкових правовідносин - з іншого, що пов'язаний з нарахуванням та/або сплатою податків [13].

В цілому вірно називаючи ознаки податкового спору, С.В. Овсянніков при формулювання дефініції не повною мірою виконав один з основних логічних законів створення визначення – «Дефініція не повинна здійснюватися по колу». Тобто дослідник визначив податковий спір через юридичний спір «через те ж саме» («idem per idem» – лат.) [14, с. 171]. Дослідник не уточнює, чим виступає правовий спір, що ускладнює сприйняття запропонованої ним дефініції. Більш доцільним вважаємо характеристику податкового спору через суперечність, конфлікт сторін стосовно власних прав та обов'язків, тобто оформлених нормами права суспільних відносин, про що буде йтися далі.

Досить узагальнено трактує податковий спір Чоботарьова М.В., вказуючи, що під цим поняттям необхідно розуміти невирішений конфлікт між державою та платником податків, іншими учасниками податкових правовідносин у сфері застосування законодавства про податки і збори [15]. В

даному випадку дозволимо собі уточнити, що державу в податковому спорі представляють уповноважені на це органи, а форми розв'язання таких спорів передбачені в чинному законодавстві.

Характеризуючи податковий спір, Усенко Є.А. детально зупиняється на його важливому елементі – податковому конфлікті. Інші вчені також згадують в своїх роботах про даний інститут, проте не приділяють йому належної уваги. Необхідно наголосити, що саме податковий конфлікт є передумовою виникнення будь-якого податкового спору.

Податковий конфлікт має подвійний характер. З одного боку, в статичному вигляді він, дійсно, виступає поштовхом для виникнення податкового спору і необхідністю його вирішення, фактично є різновидом юридичного факту, який породжує правовідносини з урегулювання спору в галузі оподаткування. З іншого боку, виникнувши, податковий конфлікт не завершується з появою податкового спору. Останній розвивається та вирішується в межах конфлікту між владною та зобов'язаною сторонами податкових відносин. У цьому сенсі слід акцентувати увагу на динамічному характері податкового конфлікту, який також не завершується з прийняттям рішення стосовно предмету податкового спору та набуттям ним чинності [16, с. 166].

Аналіз позицій вітчизняних та зарубіжних науковців дає змогу зробити певний попередній узагальнений висновок, що податковий спір найдоцільніше тлумачити як спеціальні правовідносини, викликані протиріччям, розбіжностями у позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків. Більшість науковців прямо або опосередковано сходяться до даної позиції. Нам вона також видається обґрунтованою з тим лише уточненням, що ознаки відповідних правовідносин повинні бути уточнені та конкретизовані. На нашу думку, до ознак податкового спору доцільним є віднести:

1. обов'язковими суб'єктами спору виступають уповноважений податковий орган влади, а також фізична чи юридична особа;

2. наявність між суб'єктами податкового конфлікту – відсутність згоди одного або обох суб'єктів правовідношення щодо застосування податкового законодавства (найчастіше – щодо сплати та/або нарахування податків чи інших обов'язкових платежів) ;
3. невирішений характер конфлікту між суб'єктами;
4. підставою є звернення одного з суб'єктів до органу, уповноваженого розглядати податкові спори з приводу фактів, правових, процесуальних питань та податкових правопорушень;
5. вирішення у порядку передбаченому матеріальним та процесуальним законодавством;
6. можливість застосування як адміністративного, так і судового порядку розв'язання.

Таким чином, у результаті здійснення розгляду законодавчих актів, позицій вітчизняних та зарубіжних науковців, слід зробити висновок, що податкові спори являють собою самостійний вид адміністративних спорів з системою характерних особливостей. Відсутність нормативного визначення податкових спорів призводить до виникнення дискусій між науковцями. На основі виділення основних та другорядних ознак податкових спорів пропонується відповідна авторська дефініція даного поняття. Отже, під податковим спором необхідно розуміти систему комплексних правовідносин, які викликані розбіжностями у позиціях контролюючих органів та платників податків стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, що вирішуються у адміністративному та/або судовому порядку.

## **1.2 Класифікація податкових спорів**

Податкові правовідносини є достатньо складними за внутрішнім змістом, навіть незважаючи на те, що становлять собою комплексний інститут фінансового права. Слід враховувати, що об'єктами податкових правовідносин завжди виступають окремі блага фізичних і юридичних осіб, з приводу яких

між сторонами виникають, змінюються та припиняються певні правові зв'язки (податкові правовідносини). Об'єктом таких правовідносин може бути прибуток юридичних осіб, доходи фізичних осіб, вартість товарів, операції з цінними паперами, окремі види діяльності платників, майно (або його передача) юридичних чи фізичних осіб, додана вартість продукції, робіт, послуг, користування природними ресурсами та все інше, із чим відповідно до законодавства пов'язана сплата податків і зборів (обов'язкових платежів) [17, с. 14].

З наведеного видається очевидним, що податковим правовідносинам є притаманна значна кількість елементів майнового характеру, що зумовлює високу ймовірність виникнення спорів між податковими органами та платниками податків стосовно обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою податків та інших обов'язкових платежів.

Для класифікації одним із головних завдань виступає вірне визначення критеріїв для розподілу сукупності об'єктів, що одночасно дозволить сформулювати загальну уяву про дану сукупність вцілому та охарактеризує кожен з об'єктів окремо. Як констатує Ю.К. Толстой, будь-яка наукова класифікація взагалі є умовною й рухливою. І справа тут не стільки в тому, що досі залишається спірним питання про критерії класифікації правовідносин, а насамперед, у тому, що правовідносини нерідко взаємозумовлюються і переходять одні в інші [18, с. 79].

Вітчизняна дослідниця проблем правового регулювання вирішення податкових спорів Усенко Є.А. слушно наголошує на необхідності класифікації податкових спорів за такими критеріями:

- за змістом податкових правовідносин;
- за видами податків і зборів (обов'язкових платежів);
- за характером знань, необхідних при їх вирішенні;
- за суб'єктом, який ініціює розгляд спору;
- за фактичним змістом;
- за видами актів, які оскаржуються.

В обґрунтування класифікації за видами податків і зборів (обов'язкових платежів) науковцем звертається увага на те, що розподіл податків на загальнодержавні та місцеві принципово впливає на визначення механізму правового регулювання їх справляння, що є відправним моментом при вирішенні податкового спору. Відокремлення інститутів прямого і непрямого оподаткування дає розуміння економічної суті податку, що уможливорює правильне розуміння спрямованості правового регулювання його справляння, а значить і правильне вирішення спору.

Як зазначає Усенко Є.А., при диференціації податкових спорів треба розмежовувати власне податковий спір, що виникає з приводу виконання будь-якого елемента податкового обов'язку, та публічний спір, що пов'язаний з оподаткуванням [19, с. 11].

У досить широкому переліку критеріїв для розмежування податкових спорів, наведених названим дослідником, нажаль не було згадано порядок вирішення, який застосовується для визначення взаємних прав та обов'язків платників податків та уповноважених органів державної влади. Серед таких видів можемо виділити наступні: спори, що вирішуються в межах адміністративного оскарження; спори, що вирішуються в межах інших досудових процедур; спори, що вирішуються в межах адміністративного судочинства.

Паркулаб В.Г. як ознаку для класифікації податкових спорів виділяє *правові режими в межах яких виникає відповідний спір* та відбувається його вирішення в адміністративному та/або судовому порядку. Серед таких режимів виділяються:

- 1) загальний податковий режим (коли права й обов'язки суб'єктів не зазнають особливого впливу специфічних умов на їх здійснення);
- 2) спеціальний податковий режим (у випадках зі специфічною формою й способом реалізації податкового обов'язку, що визначаються своєрідністю окремих податкових платежів);

3) консолідований податковий режим (який передбачає поєднання в умовах оподаткування як платників податків, так і податкових зобов'язань);

4) податково-митні режими (які передбачають як сполучення податкових і митних платежів, так і специфічних інструментів – наприклад, експортного відшкодування по податку на додану вартість);

5) особливі територіальні податкові режими (пов'язуються з існуванням і регулюванням оподаткування у вільних економічних зонах) [20, с. 61].

Досить спірним з наведеного аналізу виступає диференціація спеціального податкового режиму, а також податково-митного режиму чи особливого територіального податкового режиму. Справа в тому, що митні правовідносини характеризуються специфічною формою й способом реалізації податкового обов'язку, що передбачає сполучення як податкових так і митних платежів.

А особливі територіальні податкові режими асоціюються зі специфічною формою й способом реалізації податкового обов'язку. Зокрема, вільна економічна зона (зона «порто-франко») визначається згідно міжнародних стандартів як частина території країни, на якій товари розглядаються як об'єкти, що знаходяться за межами національної митної системи, тому не підлягають обов'язковому митному контролю та/або обкладанню податком [21, с. 84]. Відповідно, особливі територіальні податкові режими в цілому охоплюються поняттям спеціального податкового режиму. Виходячи з наведених аргументів, вважаємо, що занадто деталізована класифікація за одним критерієм ускладнює повноцінну характеристику податкових спорів як окремого комплексного правового інституту.

На думку російського дослідника в галузі податкового права Кучерова І.І., податкові спори можуть бути класифіковані залежно від сторони, яка їх ініціювала, за їх предметом, за змістом вимог, за порядком розгляду, за підвідомчістю, а також за підсудністю.

*В залежності від того, яка сторона ініціює податковий спір, виділяються:*



- спори, ініційовані податковими органами;
- спори, що виникають з ініціативи платників податків і податкових агентів;
- спори, ініційовані іншими особами.

Податкові органи ініціюють суперечки в тих випадках, коли виникає необхідність застосування примусових заходів стосовно платника податків, податкового агента або іншої особи. З ініціативи платників податків і податкових агентів суперечки виникають у випадку їх незгоди з податковими вимогами держави в особі податкових органів. Інші особи виступають ініціаторами податкових спорів значно рідше – як правило, в тих випадках, коли вони заперечують проти будь-яких рішень чи дій податкових органів.

Одразу слід зауважити, що, враховуючи українські умови, перелік суб'єктів, які можуть ініціювати податкові спори слід значно розширити у порівнянні із пропозицією Кучерова І.І. Зокрема, до таких суб'єктів слід віднести:

- банківські установи;
- нотаріусів;
- Державну казначейську службу України (здійснює нарахування штрафів за неповне або несвоєчасне повернення коштів надміру сплачених податків відповідно до законодавства) [22];
- Державну фінансову інспекцію України (проводить аналіз стану додержання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування) [23] та ін.

*За предметом* всі податкові спори можуть бути умовно поділені на дві основні категорії. Податкові спори, віднесені до першої категорії, виникають з приводу відшкодування шкоди, заподіяної платникам податків або державі внаслідок порушення норм законодавства про податки і збори, а до другої – з приводу законності управлінських дій з боку державних органів, які здійснюють податкове регулювання та податковий контроль.

Податкові спори можуть бути також класифіковані за *змістом вимог*, що пред'являються однією зі сторін. Найбільш поширеними на практиці є податкові спори:

- про стягнення податкових санкцій з осіб, які порушили норми податкового законодавства;
- про визнання недійсними актів податкових органів;
- про відшкодування збитків, завданих незаконними рішеннями податкових органів або незаконними діями (бездіяльністю) їх посадових осіб.

За критерієм *порядку розгляду* податкові спори поділяються на ті, які розглядаються в адміністративному (позасудовому) порядку і в судовому порядку.

В адміністративному (позасудовому) порядку розглядаються податкові спори, що виникли в результаті подання платником податків (податковим агентом) скарги на незаконні рішення чи дії (бездіяльність) податкових органів та їх посадових осіб у вищестоящий податковий орган.

В судовому порядку розглядаються податкові спори, які виникають за позовами (скаргами), що подається податковими органами, платниками податків (податковими агентами) або іншими особами в суди.

З числа податкових спорів, що розглядаються в судовому порядку, за підвідомчістю виділяються ті, які розглядаються судами загальної юрисдикції, а також спеціалізованими судами.

Останній критерій та відповідну класифікацію слід дещо уточнити. Оскільки держава виконує свої завдання і реалізує функції через систему створених нею для цього органів, їх сукупність для певного виду діяльності називається відомством. Кожне відомство і орган, який входить до цієї системи, виконує тільки ті функції і має конкретну компетенцію, які встановлені Конституцією та іншими законами України.

Саме тому, підвідомчістю називається розмежування компетенції між різними органами держави (суди, правоохоронні органи, органи виконавчої влади і т.д.) щодо встановлення прав та обов'язків сторін у конкретній

ситуації. Компетенція суду в здійсненні правосуддя по розгляду і вирішенню визначеної категорії питань називається судовою юрисдикцією або підвідомчістю судових органів. Відповідно до ст. 124 Конституції України юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі. Вона опосередковується розглядом питань про конституційність законів та інших правових актів, розглядом цивільних і кримінальних, господарських і адміністративних справ [24, с. 189].

Крім цього, як вже зазначалося вище, можливим є також диференціація адміністративного порядку та інших досудових механізмів вирішення податкових спорів шляхом виділення позасудового порядку. Це пояснюється тим, що адміністративна процедура подання та розгляду скарг платників податків передбачає деталізацію процесуальних дій учасників оскарження залежно від типу скарги. Положення спеціальних нормативних актів встановлюють особливі правила для надання скарг на рішення податкового органу, а також вищестоящого податкового органу.

Принциповою особливістю названого досудового порядку вирішення спорів є також регулювання термінів оскарження, етапів відповідних процедур, юридичних наслідків платника податків та податкових органів і т.д. [25, с. 367]. Як наслідок, можемо констатувати, що адміністративний (досудовий) порядок є чітко-врегульованим законами та підзаконними нормативними актами, а інші досудові механізми лише починають розвиватися в Україні і регламентовані не так детально.

За *підсудністю* податкові спори поділяються на такі, що підсудні місцевим судам, апеляційним судам, вищим спеціалізованим судам, а також вищій судовій інстанції [26].

Як окремий критерій для класифікації податкових спорів слід виділити *характер правовідносин, що їх зумовлює*. Зокрема, відповідні податкові правовідносини можуть бути класифіковані за структурою їхнього юридичного змісту. За цим критерієм вони поділяються на прості й складні. Прості податкові правовідносини характеризуються тим, що їхній зміст

складається з одного права й одного обов'язку. Складні податкові правовідносини містять у собі систему самостійних правовідносин. Їх зміст складається з декількох взаємозалежних суб'єктивних прав і обов'язків.

Саме складні податкові правовідносини переважають у податковому праві. Серед них виділяють наступні: податково-процесуальне правовідношення, матеріальне податкове правовідношення зі сплати податку тощо [27, с. 56]. В даній ситуації можемо також виділити як окремий елемент податково-процедурне правовідношення, що є найбільш характерним для адміністративного порядку врегулювання податкових спорів з органами державної фіскальної служби.

Також можна поділити правовідносини, що виникають у зв'язку з вирішенням податком спорів на двосторонні, які побудовані на волевиявленні двох суб'єктів правовідносин, та багатосторонні, у яких реалізується воля трьох і більше суб'єктів податкових правовідносин, кожен із яких виражає індивідуальну волю [28, с. 270]. Двосторонні правовідносини виникають у процесі вирішення податкових спорів у адміністративному порядку, коли платник податків взаємодіє безпосередньо з Державною фіскальною службою з приводу визначення взаємних прав та обов'язків стосовно даного спору. В свою чергу, багатосторонні правовідносини щодо вирішення податкових спорів є більш притаманними для судового порядку, що передбачає окрім платника та Державної фіскальної служби (в особі уповноважених органів) наявність відповідного судового органу, який встановлює їх права та обов'язки по справі.

Чинне законодавство не містить систематизованої класифікації податкових спорів. Це виступає основною передумовою для виникнення дискусій між дослідниками, але і водночас дозволяє більш повніше відображати в наукових працях основні тенденції розвитку правовідносин у цій сфері. Як один з прикладів, що все ж містяться в чинному законодавстві, можемо навести наступне положення Податкового кодексу України. Зокрема, п. 14.1.7. ст. 14 ПК України визначає оскарження рішень контролюючих

органів як оскарження платником податку податкового повідомлення-рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені ПК України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [29].

Як бачимо, законодавець притримується лише найбільш загальної класифікації податкових спорів, визначаючи за критерій порядок їх вирішення. Крім цього, можна також вести мову про певну недосконалість названої дефініції, яка оминає увагою право платника на оскарження не лише рішень, але і дій/бездіяльності податкових органів.

Таким чином, можемо констатувати, що податкові спори являють собою надзвичайно комплексний правовий інститут, що включає до свого складу значну кількість складових частин. Наявність таких елементів зумовлює необхідність детальної класифікації, що може бути обґрунтовано методологічними, прогностичними та онтологічними цілями наукового дослідження.

Зважаючи на різноманітність позицій вчених, наявність базових законодавчих положень в аналізованій сфері, вважаємо за доцільне навести узагальнений перелік критеріїв і відповідну класифікацію податкових спорів, зокрема:

*1. За видами податків та зборів:*

- податкові спори, що виникають стосовно обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою загальнодержавних податків та зборів (податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води та ін.);
- податкові спори, що виникають стосовно обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою місцевих податків та зборів (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності та ін.);

2. *За стороною, що ініціює податковий спір:*

- податкові спори, що ініціюються платниками податків (громадянами, іноземцями, особами без громадянства, підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності);
- податкові спори, що ініціюються податковими органами (структурні підрозділи Державної податкової служби);
- податкові спори, що ініціюються іншими суб'єктами (структурні підрозділи Державної митної служба України, Державної казначейської служби України, Державної фінансової інспекції України, банківські установи, нотаріуси та ін.)

3. *За порядком розгляду:*

- податкові спори, що розглядаються в адміністративному (досудовому) порядку;
- податкові спори, що розглядаються в межах адміністративного судочинства;
- податкові спори, що вирішуються в межах інших досудових процедур.

4. *За змістом податкового правовідношення, що зумовлює розгляд спору:*

- матеріальне податкове правовідношення (сплата податку, декларування доходів, ведення податкового обліку, подання податкових звітів та ін.);
- податково-процесуальне правовідношення (розгляд податкового спору судовими органами);
- податково-процедурне правовідношення (визначення порядку взаємодії органів державної виконавчої влади та платників податків щодо вирішення податкових спорів).

5. *За типом правовідносин, що виникають у процесі вирішення податкового спору:*

- податкові спори, що зумовлюють виникнення двосторонніх правовідносин (виникають у процесі вирішення податкових спорів у адміністративному порядку, коли платник податків взаємодіє безпосередньо з Державною фіскальною службою з приводу визначення взаємних прав та обов'язків стосовно даного спору);

- податкові спори, що зумовлюють виникнення багатосторонніх правовідносин (виникають у процесі вирішення податкових спорів у судовому порядку, що передбачає наявність окрім платника та Державної фіскальної служби також і відповідного судового органу).

6. *За змістом вимог особи, яка ініціює вирішення податкового спору:*

- податкові спори, що стосуються правильності обчислення, нарахування, а також своєчасності сплати податків та зборів;

- податкові спори, що стосуються правомірності прийняття рішення уповноваженим податковим органом (повідомлення-рішення, акти податкової перевірки, податкові вимоги), його дії/бездіяльності (в тому числі і щодо застосування заходів фінансової відповідальності до платника податків).

7. *За характером податкового режиму, в межах якого виникає спір:*

- загальний податковий режим (коли правовий статус суб'єктів спору та умови його виникнення не зазнають особливого впливу специфічних умов на їх реалізацію);

- спеціальний податковий режим (коли правовідносини, щодо яких виникає спір, ускладнені міжнародним елементом, спеціальним режимом оподаткування, суміжними інститутами, спеціальним статусом платників та/або уповноважених податкових органів та ін. );

8. *За підвідомчістю спорів:*

- податкові спори, що розглядаються адміністративними судами;

- податкові спори, що розглядаються місцевими загальними судами як адміністративними;

- податкові спори, що розглядаються органами виконавчої влади (податкові органи, митні органи).

Підбиваючи підсумок до даного підрозділу, варто наголосити, що характерні особливості податкових правовідносин зумовлюють підвищену вірогідність виникнення спорів між платниками та уповноваженими органами державної влади. Для систематизації правовідносин, що виникають в цій сфері, необхідним виступає класифікація податкових спорів.

Безумовно, запропонована нами класифікація не претендує на абсолютну вичерпність та всеохоплюючий характер. Адже податкові правовідносини є досить нестабільними і часто змінюються, тягнучи за собою необхідність коригування класифікації. В той же час, висловлені нами пропозиції в цілому дають змогу зрозуміти закономірності функціонування інституту вирішення податкових спорів в Україні та виявити напрями його подальшого вдосконалення.

## **Висновки до розділу 1**

Підводячи підсумок до проведеного в даному підрозділі дослідження, можемо зробити наступні висновки:

1. Податкові спори являють собою самостійний вид адміністративних спорів з системою характерних особливостей. Відсутність нормативного визначення податкових спорів призводить до виникнення дискусій між науковцями. На основі виділення основних та другорядних ознак податкових спорів пропонується відповідна авторська дефініція даного поняття. Отже, під податковим спором необхідно розуміти систему комплексних правовідносин, які викликані розбіжностями у позиціях контролюючих органів та платників податків стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, що вирішуються у адміністративному та/або судовому порядку
2. До ознак податкового спору доцільним є віднести наступні:
  - обов'язковими суб'єктами спору виступають уповноважений податковий орган влади, а також фізична чи юридична особа;



- наявність між суб'єктами податкового конфлікту – відсутність згоди одного або обох суб'єктів правовідношення щодо застосування податкового законодавства;
- невирішений характер конфлікту між суб'єктами;
- підставою є звернення одного з суб'єктів до органу, уповноваженого розглядати податкові спори з приводу фактів, правових, процесуальних питань та податкових правопорушень;
- вирішення у порядку передбаченому матеріальним та процесуальним законодавством;
- можливість застосування як адміністративного, так і судового порядку розв'язання.

3. В чинному законодавстві відсутня розгорнута класифікація податкових спорів, що зумовлює наявність значної кількості позицій науковців стосовно цього питання. На основі їх узагальнення, висловлення власних поглядів, а також врахування практики вирішення названої категорії справ, нами проведено класифікацію за наступними критеріями: за видами податків та зборів; за стороною, що ініціює податковий спір; за порядком розгляду; за змістом податкового правовідношення, що зумовлює розгляд спору; за типом правовідносин, що виникають у процесі вирішення податкового спору; за змістом вимог особи, яка ініціює вирішення податкового спору; за характером податкового режиму, в межах якого виникає спір; за підвідомчістю.

## **РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА МЕХАНІЗМУ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ**

### **2.1. Virішення податкових спорів в порядку юрисдикційного провадження**

При економічній нестабільності, що зумовлена в Україні впливом світової фінансово-економічної кризи, податки можуть відігравати роль як стимулюючого фактора виробництва, так і виступати детонатором банкрутства підприємства. В умовах нестабільної економіки і кризових явищ, держава може через недосконалу систему оподаткування здійснювати руйнівний вплив на всю економічну систему, занурюючи суспільство в серйозні соціально-економічні негаразди. У даних умовах несприятлива політика держави неминуче стимулює розвиток тіньової економіки.

Саме тому, досить обґрунтованим виступає необхідність еластичності та завбачливості в питаннях оподаткування [30, с. 77]. Не останнє місце у ході покращення державної податкової політики посідає і належне функціонування системи вирішення податкових спорів, що здійснюється органами судової та виконавчої влади. Адже можливість захисту платниками своїх порушених прав дозволяє коригувати прийняті уповноваженими органами влади рішення по податковим питанням і таким чином створювати більш сприятливі умови для роботи в тій чи іншій галузі національного господарства.

Однією з основних передумов виникнення податкового спору виступає застосування податковими органами заходів відповідальності до платника податків. Положення статті 109 Податкового Кодексу України (далі – ПК України) передбачають, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених ПК України

та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену ПК України та іншими законами України [55].

Однією з найбільш поширених форм взаємодії органів державної влади, з господарюючими суб'єктами виступає застосування спеціальних санкцій, що являють собою форму реагування уповноважених суб'єктів владних повноважень на порушення такими суб'єктами законодавчо-закріпленого порядку функціонування [31, с. 30], в тому числі – і в сфері податкових правовідносин.

Проте, платники податків можуть ставити під сумнів сам факт застосування відповідальності за податкове правопорушення та/або її обсяг. В даному випадку можна стверджувати про наявність податкового спору, тобто протиріччя, розбіжності у позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків.

Сучасний період розвитку податкових відносин свідчить про необхідність глибокого правового аналізу процесуальної складової механізму податкового правового регулювання. Процесуальні правові засоби в податковому праві опосередковують взаємодію державних органів та платників податків, є гарантом захисту законних інтересів, а також важливим засобом координації приватних та публічних інтересів [32, с. 479].

При цьому слід наголосити, що за порушення встановлених вимог стосовно функціонування податкових правовідносин законодавець передбачає можливість застосування таких видів юридичної відповідальності:

- фінансова;
- адміністративна;
- кримінальна (ст. 11 ПК України).

В процесі дослідження в межах даного підрозділу доцільним видається розгляд питань щодо реалізації адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, особливо в аспекті накладення відповідних стягнень уповноваженими органами та виникнення внаслідок цього відповідних спорів з платниками податків. Як зазначає Комзюк А.Т., адміністративна відповідальність виявляється в накладенні на порушників певних видів адміністративних стягнень, специфічних за змістом і відмінних від заходів кримінального покарання, дисциплінарного впливу та майнової відповідальності. Адміністративні стягнення накладаються багатьма органами та посадовими особами, яким таке право надано законодавчими актами. Їх основний перелік наведено в спеціальному розділі КпАП. Незважаючи на те, що в деяких випадках адміністративні стягнення застосовуються районними (міськими), міськрайонними тощо судами (суддями), адміністративна відповідальність є позасудовим видом правової відповідальності [33, с. 6].

Аналіз сучасного законодавства та правозастосовчої практики дозволяє стверджувати, що значну кількість проблем викликає розмежування компетенції податкових та судових органів при вирішенні справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері. Потребують вдосконалення також процедури адміністративного та судового оскарження відповідних рішень.

Зважаючи на ці обставини, необхідним виступатиме аналіз правового та організаційного забезпечення вирішення податкових спорів, що виникають внаслідок застосування уповноваженими органами адміністративної відповідальності, розгляд проблем, що виникають у цій сфері, а також обґрунтування пропозицій стосовно їх вирішення.

Застосування адміністративної відповідальності за податкові правопорушення здійснюється у формі юрисдикційного провадження, що являє собою провадження, спрямоване на вирішення справ про адміністративні правопорушення та інші правові спори. Варто наголосити, що провадження у справах про адміністративні правопорушення (юрисдикційне

провадження) – це регламентований законом порядок діяльності органів (посадових осіб) із притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності.

У випадках реалізації юрисдикційних проваджень завжди має місце певний конфлікт. Важливо усвідомити, що основне завдання юрисдикційних проваджень – вирішення спору. До того ж необхідно додати, що одним із результатів юрисдикційних проваджень є негативні наслідки для однієї зі сторін спору або застосування адміністративних стягнень для порушника норм адміністративного законодавства.

В цілому необхідно визначати такі характерні риси юрисдикційних проваджень:

- виникають із необхідністю вирішення суперечки про право, що впливає з норм адміністративного права або із застосуванням заходів адміністративного примусу;

- мають місце як у діяльності судів (розгляд справ про адміністративні правопорушення, справи щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень) так і в діяльності органів публічної адміністрації (розгляд справ про адміністративні правопорушення, ліцензування, акредитація, атестація, інші справи позитивного характеру);

- обов'язковим суб'єктом юрисдикційного провадження виступає представник держави (суд чи орган публічної адміністрації);

- результатом указанного провадження є прийняття рішення, завдяки якому вирішується правовий конфлікт або застосовуються (не застосовуються) заходи адміністративного примусу [34, с. 271].

Деталізуючи положення ПК України, слід наголосити, що основна група органів виконавчої влади, які застосовують заходи юридичної відповідальності за податкові правопорушення входить до системи Державної фіскальної служби.

Слушною в даному аспекті виступає позиція Кіценко В.С, згідно якої юрисдикційну діяльність здійснюють не тільки суди, а й уповноважені

вирішувати правові спори й справи про правопорушення державні органи. Повноваження щодо розгляду й вирішення податкових спорів мають органи Державної фіскальної служби і адміністративні суди (судовий порядок вирішення податкових спорів). З викладеного слідує, що податковий спір не завжди вирішується в межах предмета фінансового права або, інакше кажучи, на підставі фінансово-правових норм. Податковий спір за своєю природою є різновидом публічно-правового спору, однією з його сторін завжди виступає суб'єкт владних повноважень [35, с. 271].

Оскільки в даному підрозділі основну увагу приділятимемо спорам, що виникають у процесі застосування адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, доцільним виступає розгляд положень спеціального нормативного акту у даній сфері: Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП). Згідно його норм, органи державної податкової служби наділені правом здійснювати адміністративно-юрисдикційні повноваження. Посадові особи цієї служби мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування, притягувати до адміністративної відповідальності за ці правопорушення, а також застосовувати фінансові санкції у вигляді стягнення [36, с. 142].

Визначення компетенції податкових органів стосовно застосування адміністративної відповідальності міститься в статті 234-2 КУпАП, згідно якої органи доходів і зборів України розглядають справи про адміністративні правопорушення, пов'язані з ухиленням від подання декларації про доходи (стаття 164-1), а також порушенням порядку припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця (частини третя - сьома статті 166-6) [37].

Отже, безпосередньо до компетенції податкових органів віднесено розгляд досить незначного обсягу справ про адміністративні правопорушення, що стосуються порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат, а також стосовно невиконання вимог щодо

припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

Варто наголосити також на статті 164-2 КУпАП. «Порушення законодавства з фінансових питань», де органи державної податкової служби не задіяні взагалі, навіть у формі складання протоколу про адміністративне правопорушення. Вважаємо, що така ситуація не відбиває вимог об'єктивної дійсності, адже процес мобілізації фінансових ресурсів в країні значно ускладнюється такими правопорушеннями як відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних до фінансової звітності, неподання фінансової звітності. За своєю сутністю наведені правовідносини виступають підставами для виникнення податкових спорів і цілком закономірним виступає участь податкових органів у процесі їх регулювання.

Зважаючи на це, вважаємо за доцільне наділити органи державної податкової служби України повноваженнями щодо складання протоколу адміністративного правопорушення передбаченого статтею 164-2 КУпАП. Крім цього, необхідним вважаємо передачу повноважень щодо розгляду справ про невиконання законних вимог посадових осіб органів державної фіскальної служби (Стаття 163-3 КУпАП) безпосередньо органам Державної фіскальної служби України.

Як бачимо з наведених вище норм чинного законодавства, у переважній більшості випадків, де йдеться про адміністративні правопорушення у податковій сфері, спеціальні органи наділені повноваженнями лише щодо складання відповідного протоколу. Незважаючи на відсутність в чинних нормативних документах спеціальної дефініції, можемо зазначити, що за своєю сутністю протокол про правопорушення являє собою офіційний документ, яким засвідчується факт вчинення особою адміністративного правопорушення, встановленого КУпАП та іншими нормативно-правовими актами [38]. В ньому зазначається перелік відомостей, що дозволяють ідентифікувати певне правопорушення, визначити його характерні ознаки та

закріпити всю необхідну інформацію для встановлення фактичних обставин справи та вирішення її по суті. Тобто, на органи Державної фіскальної служби покладається лише завдання стосовно фіксування фактів по конкретним справам, а не їх вирішення по суті.

Після складання відповідного протоколу, як *першої стадії юрисдикційного провадження*, податкові органи надсилають його органу (посадовій особі), уповноваженому розглядати справу про адміністративне правопорушення.

У більшості випадків за правопорушення, що виникають у сфері податкових правовідносин, протокол направляється до районних, районних у містах, міських чи міськрайонних судів (суддів), що передбачено в ст. 221 КУпАП, які вже на підставі отриманих матеріалів вирішують питання про застосування заходів адміністративної відповідальності до правопорушника. Отже, вирішення майже всіх справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері передано в Україні місцевим судам загальної юрисдикції.

Відповідно, *другою стадією* юрисдикційного провадження є розгляд справи про адміністративне правопорушення. У ході цієї стадії мають місце такі процесуальні етапи:

- підготування справи до розгляду;
- слухання справи.

Як вже зазначалося, справи про адміністративні правопорушення в податковій сфері розглядаються місцевими загальними судами (у переважній більшості випадків) або органами державної фіскальної служби.

*Третьою стадією* виступає винесення постанови по справі. Після розгляду справи про адміністративне правопорушення, відповідний орган (посадова особа) виносить постанову по справі. По справі про адміністративне правопорушення, орган (посадова особа) виносить одну з таких постанов:

- 1) про накладення адміністративного стягнення;
- 2) про застосування заходів впливу, передбачених статтею 24-1 КУпАП;
- 3) про закриття справи.



*Завершальною (четвертою) стадією* юрисдикційної процедури розгляду справ про адміністративні правопорушення виступає оскарження і опротестування постанови уповноваженого органу по відповідній справі. Саме у процесі реалізації даної стадії виникає найбільша кількість проблем правового та організаційного характеру.

Вказуючи строк такого оскарження, законодавець передбачає, що скаргу на постанову по справі про адміністративне правопорушення може бути подано протягом десяти днів з дня винесення постанови (судом чи податковим органом). Такий же строк встановлено і для опротестування постанови по справі прокурором.

Апеляційна скарга, протест прокурора на *рішення місцевого суду* подаються до відповідного апеляційного суду через місцевий суд, який виніс постанову. Місцевий суд протягом трьох днів надсилає апеляційну скаргу, протест прокурора разом із справою у відповідний апеляційний суд. Апеляційний перегляд здійснюється суддею апеляційного суду протягом двадцяти днів з дня надходження справи до суду. *Постанова апеляційного суду набирає законної сили негайно після її винесення, є остаточною й оскарженню не підлягає* (абз. 10 ст. 294 КУпАП).

Положення ст. 277 КУпАП встановлюють спеціальні вимоги щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення судами загальної юрисдикції – справа про адміністративне правопорушення розглядається у п'ятнадцятиденний строк з дня одержання органом (посадовою особою), правомочним розглядати справу, протоколу про адміністративне правопорушення та інших матеріалів справи.

В свою чергу, якщо вести мову про апеляційне оскарження рішення суду стосовно справи про адміністративне правопорушення, то відповідна скарга подається до апеляційного суду загальної юрисдикції протягом 10 днів з дня винесення постанови про застосування санкції. Судовий розгляд такої скарги повинен тривати не більше двадцяти днів з дня надходження справи до суду.

Не дивлячись на чітке законодавче закріплення конкретних строків розгляду судами справ про адміністративні правопорушення, на практиці маємо абсолютно іншу картину. На жаль, непоодинокими є випадки, коли справи в судах першої інстанції розглядаються роками, а у середньому тривалість розгляду справи судами загальної юрисдикції становить від 1 до 3 років. Така сама ситуація спостерігається і щодо господарських, адміністративних і кримінальних справ [39].

Вирішення проблеми завантаженості українських судів загальної юрисдикції може бути здійснене декількома шляхами. Одним з них є створення спеціальної ланки судочинства, яка б займалася лише вирішенням податкових спорів, в тому числі і тих, які виникають внаслідок застосування адміністративної відповідальності в цій сфері. Такі приклади є досить поширеними в зарубіжній практиці, проте в українських умовах для реалізації даного завдання недостатніми є фінансово-організаційні ресурси, тому більш логічним є передання аналізованої категорії справ на вирішення податковим органам, а не місцевим судам загальної юрисдикції.

В такому разі необхідно надати відповідним підрозділам державної податкової служби України право розглядати справи про адміністративні правопорушення та виносити відповідні постанови про застосування адміністративного стягнення, розширивши їх компетенцію щодо правопорушень, передбачених статтями 162-2, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-5, 166-16, 166-17 КУпАП. Свій вибір саме такого набору статей можна обґрунтувати тим, що відповідні склади правопорушень мають найбільш тісний зв'язок з діяльністю податкових органів, а отже – вони зможуть використовувати спеціальні знання та досвід регулювання відповідних суспільних відносин. Окрім цього, одночасну передачу всіх складів адміністративних правопорушень у сфері податкових правовідносин на розгляд органів державної фіскальної служби буде непросто здійснити через організаційну складність даного завдання.

У випадку реалізації такої пропозиції право особи на апеляційне та касаційне оскарження постанови про накладення стягнення буде забезпечене в повному обсязі, адже адміністративне законодавство (ст. 288 КпАП України) передбачило два шляхи для оскарження прийнятої уповноваженим органом виконавчої влади постанови: а) вищестоящий орган; б) суд. При цьому існують два варіанти оскарження, а саме: альтернативний і послідовний. Альтернативний варіант передбачає, що право вибору органу (або суд, або вищестоящий орган) для направлення скарги належить особі. Послідовний варіант проявляється в тому, що закон передбачає право оскарження спочатку в один орган (вищестоящий), а потім у другий (суд) [40, с. 58].

Отже, оскарження *постанови податкового органу* про накладення адміністративного стягнення, згідно з чинним законодавством, здійснюється:

- а) у вищестоящий орган;
- б) в районний, районний у місті, міський чи міськрайонний суд, у порядку, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України.

Оскільки рішення про створення системи адміністративних судів було прийнято в Україні лише в 2004 році [41], а його реалізація тривалий час відтерміновувалася, то наразі виконання функцій первинної ланки системи адміністративного судочинства щодо розгляду справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері здійснюють місцеві загальні суди (ч. 1 ст. 18 КАС). Відповідно, місцевим загальним судам як адміністративним судам підсудні усі адміністративні справи з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності [30].

Зважаючи на наведені вище теоретичні та нормативні положення, можемо стверджувати про певне обмеження особи у захисті свого права у випадку розгляду справи про накладення адміністративного стягнення лише місцевими судами загальної юрисдикції. Це обмеження проявляється у неможливості касаційного оскарження рішення загального суду про накладення адміністративного стягнення.

Як бачимо, механізм оскарження рішення суду загальної юрисдикції щодо застосування адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері податкових правовідносин обмежується лише апеляційним оскарженням такого рішення. Це положення законодавства являє собою додатковий аргумент на користь розширення кола складів адміністративних правопорушень, по яким податковим органам слід надати повноваження щодо їх розгляду та винесення постанов щодо застосування відповідних санкцій. В такому разі в особи буде можливість застосування послідовної моделі оскарження рішення про накладення стягнення: спочатку до вищестоящого органу, а потім до суду. Таким чином, фактично особа зможе реалізувати своє право на апеляційне оскарження постанови (при розгляді скарги вищестоящим органом) та касаційне оскарження (у випадку подальшого звернення до суду).

Слід особливо зауважити, що в останньому випадку йдеться вже не про місцеві суди загальної юрисдикції як такі, а про місцеві загальні суди як адміністративні суди, яким підсудні усі адміністративні справи з приводу рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності (п. 2 ч. 1 ст. 18 КАС України).

Таким чином, можемо зробити висновок, що податкові спори досить часто виникають внаслідок застосування адміністративної відповідальності з боку судових органів та органів державної фіскальної служби. Застосування даного виду юридичної відповідальності за податкові правопорушення здійснюється у формі юрисдикційного провадження, що являє собою нормативно-визначений механізм притягнення осіб, які вчинили адміністративний проступок, до адміністративної відповідальності уповноваженими на те органами. Чинне законодавство відносить вирішення переважної більшості справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері до компетенції місцевих судів загальної юрисдикції. На нашу думку, це призводить до зростання рівня завантаженості судової системи, збільшення строків розгляду відповідних справ, а також суттєво обмежує право особи на

апеляційне та касаційне оскарження постанови про застосування адміністративного стягнення.

Для підвищення ефективності вирішення податкових спорів вважаємо за доцільне надати відповідним підрозділам Державної фіскальної служби України право розглядати справи про адміністративні правопорушення та виносити відповідні постанови щодо правопорушень, передбачених статтями 162-2, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-5, 166-16, 166-17 КУпАП. Крім цього, необхідним вважаємо наділити органи державної фіскальної служби повноваженнями щодо складання протоколу адміністративного правопорушення передбаченого статтею 164-2 КУпАП. Ці пропозиції в комплексі дозволять одночасно розвантажити судову систему, скоротити строки винесення постанов по справам, а також повніше забезпечити право особи на апеляційне та касаційне оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності (до вищестоящого органу та/або до суду).

## **2.2. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в порядку адміністративного оскарження**

Однією з особливостей функціонування вітчизняної податкової системи виступає наявність значної кількості податкових спорів, що пов'язано з недосконалістю правового регулювання в названій сфері, надання пріоритету фіскальній функції податків у порівнянні з регулюючою, а також проблемами організаційного забезпечення вирішення конфліктів між платниками податків та уповноваженими податковими органами.

Слід акцентувати увагу, що захист прав людини і громадянина – один із головних правових інститутів у демократичному суспільстві, пріоритетний принцип у системі права кожної країни. Норми правового захисту

встановлюють найбільш істотні правила, що визначають стан людини в суспільстві і державі, принципи взаємин в системі «людина – суспільство – держава». У сучасній Європі, куди прагне і Україна, інститут правового захисту прав особи проявилось у наріжних принципах, документах та рішеннях в рамках Європейського Союзу та кожної окремої держави [42, с. 119].

Належний захист прав платника податків у цій сфері ускладнюється існуванням ще зовсім нового правового інституту у сфері податкових правовідносин – фінансової відповідальності, що поряд з адміністративною та кримінальною застосовується контролюючими органами за порушення платниками податків законів з питань оподаткування. Серед науковців існують різні позиції стосовно існування фінансової відповідальності. Наприклад, на думку Р.А. Усенко, фінансові санкції виступають як міра юридичної відповідальності в самих різних галузях права і, з огляду на це, уявляється некоректним конструювати на їх основі окремий вид юридичної відповідальності – фінансову відповідальність в межах фінансового права. В той же час, про фінансову відповідальність можна вести мову як про різновид адміністративної відповідальності [43, с. 10].

З іншого боку, на переконання О. Музики, фінансова відповідальність в нашій державі вже сформувалася об'єктивно. Автор впевнений, що про існування фінансової відповідальності свідчить наявність спеціальних нормативних актів, які її встановлюють – Бюджетного кодексу України й інших законів [9, с. 259-260] (в першу чергу – Податкового кодексу України).

Обґрунтовуючи можливість застосування заходів фінансової відповідальності з боку податкових органів до платників податків Л.К. Воронова визначає її співвідношення з іншими видами юридичної відповідальності.

Зокрема, Конституцією України (п. 22 ч. 1 ст. 92) встановлено, що виключно законами України визначаються засади цивільно-правової

відповідальності; діяння, які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

Конституційний Суд України в Рішенні від 30.05.2001 р. №7-рп/2001 у справі №1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) [44] відзначив, що вказаною нормою Конституції безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. Відповідно, логічним, на думку Л.К. Воронової є припущення, що перелік видів юридичної відповідальності включає й інші її види, які прямо не вказані в Конституції [45, с. 113-114].

Насьогодні законодавець не лише не відступив від зайнятої позиції, але навіть конкретизував її, закріпивши у 112 Податкового кодексу таку норму – притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [80].

Враховуючи той факт, що фінансова відповідальність є відносно новим інститутом у вітчизняній правовій системі, а тому її застосування викликає значну кількість запитань як щодо самого факту існування такого виду юридичної відповідальності, так і щодо особливостей функціонування уповноважених органів у даній сфері. Це спричиняє ситуацію, коли у процесі застосування цього виду відповідальності до платників податків виникає значна кількість спорів щодо правомірності, строків її накладання, розміру санкцій та ін.

Податковий кодекс України (ПК України) не містить спеціального порядку застосування фінансової відповідальності. Зокрема, п. 113.1 ст. 13 названого правового акту передбачає, що строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються у порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань.

Формою фінансової відповідальності виступають штрафні (фінансові) санкції (штрафи) та/або пеня. Особливістю є також те, що у разі застосування контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення (п. 116.1 ст. 116 ПК України).

Підставою для застосування фінансової відповідальності в Україні виступає наявність в діянні особи відповідного складу правопорушення.

Перелік правових норм, за які податковими органами може застосовуватися фінансова відповідальність наведений у Главі 11 ПК України і включає наступні склади правопорушень:

- порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в контролюючих органах (стаття 117);
- порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (стаття 118);
- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб - платників податків (стаття 119);
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (стаття 120);
- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (стаття 121);
- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (стаття 122);
- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу (стаття 124);
- порушення правил сплати (перерахування) податків (стаття 126);



- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати (стаття 127);
- неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими установами податкової інформації контролюючим органам (стаття 128), тощо

При переліченні фінансових правопорушень ми обмежилися лише наведенням відповідних статей ПК України, де вони закріплені. В той же час, в більшості випадків кожна з них містить декілька окремих складів, наприклад – стаття 118 ПК України передбачає можливість застосування санкцій за трьома окремими підставами:

- неподання банками або іншими фінансовими установами відповідним контролюючим органам в установленій строк повідомлення про відкриття або закриття рахунків платників податків (п. 118.1.);

- здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу про взяття рахунку на облік в контролюючих органах (п. 118.2.);

- неповідомлення фізичними особами-підприємцями та особами, що проводять незалежну професійну діяльність, про свій статус банку або іншої фінансовій установі при відкритті рахунку (п. 118.3.).

Отже, з прийняттям кодифікованого акту в сфері оподаткування застосування фінансової відповідальності набуло більш систематизованого вигляду. Втім, зважаючи на недовгий період функціонування даного правового інституту, досить високим залишається рівень оскаржень рішень щодо застосування санкцій до платників податків.

Така ситуація виступає закономірною та зумовлена, на нашу думку, наявністю серед прав платника податків права оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення (п. 17.1.7 статті 17 ПК України).

В цій ситуації вважаємо за доцільне дещо уточнити формулювання наведеного права платника податків, конкретизувавши види рішень, які можуть бути оскаржені платником податків, назвавши серед них нормативно-правові акти та правові акти індивідуальної дії. В такому разі аналізоване право платника буде однаково захищене як у випадку адміністративного (в порядку, передбаченому ПК України, іншими нормативними актами), так і у випадку судового оскарження (в порядку, передбаченому КАС України).

Зважаючи на це, необхідним вважаємо конкретизувати право платника податків на оскарження нормативних актів, дій, бездіяльності податкових органів, виклавши підпункт 17.1.7. ст. 17 ПК України в такій редакції: оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом та іншими актами, рішення (нормативні акти та акти індивідуальної дії), дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення.

Переходячи до аналізу можливих шляхів вдосконалення процедури оскарження рішень податкових органів, звернемося до ст. 56 ПК України, яка передбачає, що у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених Податковим кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення.

Законодавчо процедура адміністративного оскарження визнається досудовим порядком вирішення спору.

В статті 56 ПК України також передбачено, що скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі. Скарги на рішення державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі подаються до Державної податкової адміністрації України.

На жаль, дані положення не враховують істотних змін у системі органів державної влади, що відбулися у процесі їх оптимізації після прийняття ряду нормативних актів. Зокрема, згідно постанови Кабінету Міністрів України «Про державну фіскальну службу» від 21 травня 2014 року № 236, було утворено Державну фіскальну службу України, реорганізувавши Державну податкову службу України.

При цьому було реорганізовано колишню структуру названого органу державної влади. Пройшло кілька років, а до Податкового кодексу не було внесено відповідні зміни, які б враховували нові назви та структуру податкових органів. Отже, можемо констатувати досить тривале існування безпосередньої колізії між законом та підзаконним нормативним актом стосовно організаційної структури та повноважень центрального органу виконавчої влади, задіяного в процесі вирішення податкових спорів [125].

Значним вдосконаленням адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів вважаємо законодавче закріплення презумпції правомірності дій платника, яка має свій прояв і в аналізованих відносинах – під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених Податковим кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Втім вважаємо, що сучасна процедура адміністративного оскарження рішень податкових органів не позбавлена і певних недоліків. Зокрема п. 56.8. ст. 56 ПК України встановлює, що контролюючий орган, який розглядає скаргу платника податків, зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку.

Крім цього, керівник (або його заступник) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше 60 календарних днів,

та письмово повідомити про це платника податків до закінчення 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги (п. 56.9. ст. 56 ПК України).

На нашу думку, встановлення такого тривалого строку для прийняття рішення податковими органами щодо скарги платника податку суперечить положенням законодавства про звернення громадян. Слід підкреслити, що скарга виступає самостійним видом звернень громадян і містить в собі вимогу про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб.

Звернення (в тому числі і скарги) розглядаються і вирішуються у термін не більше одного місяця від дня їх надходження, а ті, які не потребують додаткового вивчення, - невідкладно, але не пізніше п'ятнадцяти днів від дня їх отримання. Якщо в місячний термін вирішити порушені у зверненні питання неможливо, керівник відповідного органу, підприємства, установи, організації або його заступник встановлюють необхідний термін для його розгляду, про що повідомляється особі, яка подала звернення. При цьому загальний термін вирішення питань, порушених у зверненні, не може перевищувати сорока п'яти днів [46].

Отже, загальний строк розгляду скарги всіма органами державної влади – один місяць, який за необхідністю може бути продовжений до 45 днів. Відповідно, вважаємо за необхідне привести у відповідність до вимог спеціального законодавства положення п. 56.9. ст. 56 ПК України, виклавши його в такій редакції:

«Керівник (або його заступник) відповідного контролюючого органу може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, визначений у пункті 56.8 цієї статті, але не більше 45 календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного у пункті 56.8 цієї статті».

Ще одним напрямом вдосконалення процедури адміністративного оскарження є продовження строку подачі особою скарги на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу. Зокрема, п. 56.3. статті 56 ПК України передбачає, що скарга подається до контролюючого органу вищого рівня у письмовій формі (та у разі потреби - з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу) протягом 10 календарних днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Вимоги, встановлені в названому підпункті, є досить суттєвими, адже у разі їх порушення платником податків подані ним скарги не розглядаються та повертаються йому із зазначенням причин повернення (п. 56.7 ст. 56 ПК України).

Разом з тим, п. 102.6. ст. 102 ПК України встановлює, що граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, підлягають продовженню керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків, в якому доводиться наявність поважних причин пропуску встановленого законодавством строку. Отже, законодавцем все ж встановлені випадки можливого розгляду скарги, навіть у випадку недотримання загальних вимог подачі відповідного звернення до вищестоящего контролюючого органу.

Зважаючи на ці обставини, доцільним виступає внесення відповідних змін до спеціальних норм податкового законодавства. Вважаємо за доцільне викласти п. 56.7. статті 56 ПК України в такій редакції: «У разі порушення платником податків вимог пунктів 56.3 і 56.6 подані ним скарги не розглядаються та повертаються йому із зазначенням причин повернення, за винятком випадків передбачених п. 102.6. ст. 102 цього Кодексу».

Наступним напрямом вдосконалення адміністративної процедури вирішення податкових спорів виступає законодавче закріплення порядку подання та розгляду заперечення платника податків щодо висновків перевірки, проведеної контролюючим органом.

Наразі цьому питанню безпосередньо присвячено лише п. 86.7 ст. 86 ПК України, згідно якого у разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами та даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення протягом п'яти робочих днів з дня отримання акта (довідки). Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом семи робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 цього Кодексу для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень.

В Україні, нажаль, не прийнято окремого підзаконного акту, який би конкретизував норми ПК України та визначав вимоги до змісту таких звернень, їх структурних елементів, адресатів цих звернень, випадків їх повернення заявникам, містив би вимоги щодо неупередженості розгляду, встановлював сторону, на яку покладено тягар доведення в межах цих правовідносин; встановлював перелік можливих способів подачі, умов продовження строків подачі, наслідків пропущення уповноваженими органами строків надання відповіді на це звернення і т.д.

Безумовно, загальних положень ПК України недостатньо для врегулювання всіх особливостей процедури подачі, розгляду та відповіді на заперечення платника податків щодо висновків перевірки, проведеної контролюючим органом. Для цього необхідним вважаємо реалізацію одного з двох варіантів: прийняття спеціального підзаконного акту або ж деталізація положень безпосередньо в самому ПК України.

Ми переконані, що останній варіант є більш доречним, зважаючи на вже існуючий приклад майже повного закріплення в ст. 55, 56 ПК України процедури розгляду скарг платників податків стосовно неправильного визначення податковим органом суми грошового зобов'язання або прийняття будь-якого іншого рішення. Саме тому доцільним є певне розширення змісту п. 86.7 ст. 86 ПК України з тим, щоб охопити нормативним регулювання всі наведені вище істотні елементи процедури подачі, розгляду та відповіді на заперечення платника податків щодо висновків перевірки, проведеної податковим органом.

Таким чином, можемо зробити висновок, що адміністративний порядок вирішення податкових спорів виступає одним з найважливіших елементів механізму захисту прав платників податків та одночасно дозволяє забезпечити дотримання законності при справлянні податків і застосування фінансової відповідальності. Основні вимоги до цієї процедури встановлені в Податковому кодексі України та підзаконних актах. Разом з тим, на сучасному етапі функціонування аналізованих правовідносин, виникає значна кількість проблем у правовому забезпеченні адміністративного порядку вирішення податкових спорів, який законодавчо визнається досудовим порядком вирішення спору. Для їх вирішення нами обґрунтована необхідність внесення змін до Податкового кодексу України. Для реалізації наведених нами пропозицій, вважаємо за доцільне внести зміни та доповнення до таких положень Податкового кодексу України: п. 17.1.7. ст. 17; п. 56.9. ст. 56; п. 56.7. статті 56; п. 56.17. ст. 59; статті 86.

### **2.3. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в порядку судового оскарження**

Звернення до суду для захисту своїх прав виступає невід'ємним складовим елементом правового статусу людини та громадянина. Загальна декларація прав людини ООН 1948 р. в ст. 10 передбачає, що кожна людина,

для визначення її прав і обов'язків має право, на основі повної рівності, на те, щоб її справа була розглянута прилюдно і з додержанням усіх вимог справедливості незалежним і безстороннім судом [47].

Більш повне трактування наведеного положення дано також в Європейській Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка в ч. 1 ст. 6 передбачає, що кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом.

Можна також наголосити на положеннях ст. 10 названого вище документу, яка закріплює право особи на ефективний засіб юридичного захисту – кожен, чії права та свободи, визнані в Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження [48]. Аналогічні норми містяться і в ст. 2 Міжнародного пакту про громадянські і політичні права 1966 р. [49].

Орієнтація нашої країни на побудову правової, демократичної держави та входження до Європейської Спільноти передбачають наявність дієвої та відповідальної система судового захисту фізичних та юридичних осіб від порушень їх прав та законних інтересів з боку органів державного управління у сфері публічно-правових відносин. Створення системи адміністративних судів, що розглядають спори між громадянами та органами державної влади, було визначено як напрямок і судово-правової, і адміністративно-правової реформи, а також передбачалося положеннями Конституції України [50, с. 251].

Однією з сфер, де виникає досить значна кількість випадків можливого порушення прав особи з боку органів державної влади, виступають відносини з приводу встановлення, нарахування та сплати податків. Отже, функціонування податкової системи за своєю сутністю передбачає існування конфлікту інтересів між платниками та спеціальними органами, уповноваженими у цій сфері. Розвиток такого конфлікту інтересів спричиняє



виникнення податкового спору, під яким необхідно розуміти правовідносини, які викликані розбіжностями у позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, що вирішуються у адміністративному та/або судовому порядку.

Рішення, прийняті податковим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку (п. 56.1 ст. 56 ПК України). При цьому законодавець не встановлює обов'язкового характеру оскарження рішення, дії чи бездіяльності податкового органу спочатку в адміністративному порядку, а потім в судовому. Платник може одразу після отримання ним податкового повідомлення-рішення, податкової вимоги або рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій оскаржувати його до адміністративного суду.

Судовий порядок вирішення податкових спорів врегульовано нормами Кодексу адміністративного судочинства України (КАС України), який визначає юрисдикцію, повноваження адміністративних судів щодо розгляду адміністративних справ, порядок звернення до адміністративних судів та порядок здійснення адміністративного судочинства (ст. 1).

Віднесення податкових спорів на вирішення судам саме цієї ланки зумовлено тим, що юрисдикція адміністративних судів поширюється на правовідносини, які виникають у зв'язку із здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій.

Місце адміністративних судів у структурі судів загальної юрисдикції визначено Законом України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 р. [51]. Загалом систему судів загальної юрисдикції складають:

- 1) місцеві суди;
- 2) апеляційні суди;
- 3) Верховний Суд України.

Відповідно, *місцевими адміністративними судами* є окружні адміністративні суди, а також інші суди, передбачені процесуальним законом.

Апеляційними судами з розгляду адміністративних справ є апеляційні адміністративні суди, які утворюються у відповідних апеляційних округах.

Верховний Суд України наділений наступними повноваженнями:

- 1) здійснює правосуддя як суд касаційної інстанції, а у випадках, визначених процесуальним законом, - як суд першої або апеляційної інстанції;
- 2) здійснює аналіз судової статистики, узагальнення судової практики ;
- 3) надає висновки щодо проектів законодавчих актів, які стосуються судоустрою, судочинства, статусу суддів, виконання судових рішень та інших питань, пов'язаних із функціонуванням системи судоустрою;
- 4) надає висновок про наявність чи відсутність у діяннях, у яких звинувачується Президент України, ознак державної зради або іншого злочину; вносить за зверненням Верховної Ради України письмове подання про неспроможність виконання Президентом України своїх повноважень за станом здоров'я;
- 5) звертається до Конституційного Суду України щодо конституційності законів, інших правових актів, а також щодо офіційного тлумачення Конституції України;
- 6) забезпечує однакове застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом;
- 7) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Основною ланкою судової системи, якій підсудні податкові спори є окружні адміністративні суди. Їм підсудні адміністративні справи, у яких однією зі сторін є орган державної влади (в нашому випадку – структурний підрозділ Державної фіскальної служби), інший державний орган, орган влади Автономної Республіки Крим, обласна рада, Київська або Севастопольська міська рада, їх посадова чи службова особа, крім випадків передбачених КАС України [30].

У аспекті назви даного підрозділу, необхідно підкреслити наявність суттєвих колізій щодо нормативного визначення строків звернення до суду щодо оскарження рішення, дії, бездіяльності податкового органу. Норми ПК

України закріплюють право платника податків оскаржити в суді податкове повідомлення - рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення. Втім, слід враховувати передбачені податковим законодавством вимоги до строків такого оскарження. У разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження (п. 56.18 ст. 56 ПК України).

Аналогічний строк встановлено для даних випадків і в КАС України, зокрема – якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком, то для звернення до адміністративного суду встановлюється місячний строк, який обчислюється з дня, коли позивач дізнався про рішення суб'єкта владних повноважень за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень (ч. 4 ст. 99 КАС України).

Втім, дещо інше положення передбачено в п. 56.18 ст. 56 ПК України – з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 названого Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання у будь-який момент після отримання такого рішення.

Строк позовної давності, встановлений у ст. 102 ПК України, складає 1095 днів, що дозволяє стверджувати про наявність колізії у положеннях нормативно-правових актів.

Це явище є вкрай-негативним і знижує ефективність функціонування системи судочинства, створює додаткові перепони у реалізації громадянами своїх прав і свобод. Принагідно зауважимо, що під колізією у законодавстві розуміється різновид юридичних колізій, який виникає за наявності

розбіжності або суперечності між реально або формально чинними нормами права, які закріплені в законодавстві та регулюють одні фактичні відносини.

Найбільш сприятливі умови попередження колізій створюються тоді, коли у суб'єктів правотворчості та правозастосування існує чітке, логічно обґрунтоване єдине концептуальне праворозуміння, здатне забезпечити верховенство права і правового закону; вживаються заходи щодо подолання правового нігілізму; у правотворчому процесі активно використовуються наукові досягнення, суворо виконуються правила законодавчої техніки [52, с. 15].

Зважаючи на визначені недоліки в спеціальному законодавстві, Вищий адміністративний суд України у своєму Інформаційному листі від 01.11.2011 № 1935/11/13-11 вказує, що у розглядуваній ситуації при прийнятті позовної заяви від платників податків про оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень про нарахування грошових зобов'язань суди повинні вирішувати питання на користь платника податків і застосовувати пункт 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, який передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), ніж пункт 56.19 цієї ж статті (один місяць).

Основним аргументом для обґрунтування цієї позиції виступило посилення на принцип прийняття рішення на користь платника податку, коли законодавчо передбачено декілька варіантів визначення його прав чи обов'язків [53].

Крім цього, на необхідності дотримання судами правила вирішення колізій у податковому законодавстві на користь платника податків наголошено також в Остаточному рішенні Європейського суду з прав людини від 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України» [54].

За доцільне вважаємо врегулювати наведену вище колізію шляхом узгодження положень ПК України з метою недопущення порушення права платників податків на судове оскарження рішень, дій, бездіяльності податкових органів. Актуальності цьому питанню надає ще й той факт, що інформаційні листи Вищого адміністративного суду України не мають

загальнообов'язкової сили і носять переважно рекомендаційний характер. Крім цього, роль суду в процесі формування права не спрямована на формулювання норм права та має власні особливості, основними з яких субсидіарний характер участі суддів у цьому процесі та обумовлено вимогами правосуддя [55, с. 26].

Отже, необхідним виступає законодавче виправлення колізії у визначення строків оскарження рішення, дій, бездіяльності податкових органів шляхом чіткого закріплення строку в 1095 днів від дня отримання платником податків цього повідомлення-рішення. Таке вдосконалення забезпечуватиме паритетність відносин між податковими органами та платниками, адже контролюючий орган згідно положень ст. 102 ПК України, має право самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання.

На нашу думку, досить обґрунтованими виступають норми податкового законодавства, що стимулюють оперативний розгляд та прийняття рішень органами державної податкової служби по справам щодо оскарження платниками нормативних актів, дій, бездіяльності таких органів. Зокрема, згідно п. 56.16 ПК України, скарга, подана із дотриманням встановлених строків, зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження.

Вважаємо за доцільне законодавчо закріпити таку ж норму законодавства і для судового оскарження. В такому разі можна буде з більшою

впевненістю стверджувати про дотримання принципу розумності строку розгляду справи адміністративним судом. Слід підкреслити, що під поняттям «розумний строк» розуміється сукупність процесуальних строків, встановлених процесуальним законом для справедливого, неупередженого та своєчасного вирішення справи з метою захисту порушених, невизнаних або оспорюваних прав, свобод чи інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб, інтересів держави без необґрунтованих зволікань, перебіг яких розпочинається з дня відкриття провадження у справі, а закінчується набранням законної сили остаточним рішенням або його виконанням, без втрати його сенсу та можливості досягнення практичних цілей заінтересованих осіб [56, с.8-9].

Для реалізації даної пропозиції вважаємо за доцільне внести зміни до ст. 56 ПК України, виклавши абз. 4 п. 56.18 в такій редакції: «Звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої заяви до суду до дня набрання судовим рішенням законної сили».

В разі внесення таких змін до законодавства з'явиться механізм реалізації відповідальності держави за можливе затягування провадження у справах про податкові спори. Такі випадки, як правило, можуть мати місце в разі нерегулярного призначення судових засідань, призначення судових засідань з великими інтервалами, затягування при переданні або пересиланні справи з одного суду в інший, невжиття судом заходів для дисциплінування сторін у справі, свідків, експертів, повторного направлення справи на новий судовий розгляд і т.д. [57, с. 965].

Реформування податкового законодавства потягнуло за собою необхідність внесення відповідних змін до основного процесуального документу в сфері адміністративного судочинства – КАС України, який було доповнено ст. 183-3 «Особливості провадження у справах за зверненням

органів доходів і зборів». Названа стаття передбачає, що провадження у справах за зверненням органів державної фіскальної служби при здійсненні ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі подання таких органів щодо: зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; стягнення коштів за податковим боргом; зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим; надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Крім цього, були законодавчо закріплені вимоги до змісту, строку та порядку подачі податковими органами відповідного подання до суду першої інстанції, наслідки недотримання даних вимог; процедура постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі, а також прийняття постанови по суті заявлених вимог.

Виходячи з комплексного аналізу нормативних положень, закріплених у ст. 183-3 КАС України, можемо зробити висновок, що нею закріплюється особливий, відмінний від загального вид провадження. У зв'язку з цим, слід вести мову також про необхідність дотримання сторонами у названій категорії адміністративних спорів і загальних вимог процесуального законодавства. Відповідну позицію відстоював також і Вищий адміністративний суд України, який у Інформаційному листі від 02.02.2011 № 149/11/13-11 наголошував, що у частині, що не врегульована статтею 183-3 КАС України, вимоги до подання визначаються загальними нормами, зокрема статтею 106 КАС України.

Наприклад, п. 5 ч.1 ст. 106 КАС України передбачено, що у позовній заяві у разі необхідності зазначаються клопотання про призначення судової експертизи; про витребування доказів; про виклик свідків; заява про поновлення строку звернення до адміністративного суду тощо. Виходячи з

того, що ст. 183-3 КАС України не визначено інше, заявник має право додавати відповідні клопотання до свого подання. Крім цього, згідно з ч. 3 ст. 106 КАС України суб'єкт владних повноважень при поданні адміністративного позову зобов'язаний додати до позовної заяви доказ надіслання відповідачу і третім особам копії позовної заяви та доданих до неї документів. Оскільки ст. 183-3 КАС України не встановлено інше, зазначене правило поширюється і на випадки звернення податкового органу з відповідним поданням [58].

Необхідним вважаємо більш ґрунтовне визначення порядку касаційного оскарження судових рішень у справах за зверненням органів доходів і зборів. Положення ч. 10 ст. 183-3 КАС України передбачають, що апеляційний перегляд постанови суду першої інстанції здійснюється за загальною процедурою. Постанова суду апеляційної інстанції може бути оскаржена в касаційному порядку за загальною процедурою.

Слід підкреслити, що у касаційному порядку можуть бути оскаржені судові рішення адміністративного суду першої інстанції після їх перегляду в апеляційному порядку, а також судові рішення суду апеляційної інстанції. Унаслідок здійснення касаційного провадження створюються додаткові умови однакового застосування законодавства адміністративними судами першої та апеляційної інстанцій.

Перегляд судових рішень судів першої та апеляційної інстанцій здійснюється в межах касаційної скарги, але при цьому суд касаційної інстанції може встановлювати порушення норм матеріального чи процесуального права, на які не було посилення в касаційній скарзі [59, с. 464].

Положення ч. 2 ст. 211 КАС України встановлюють, що ухвали суду апеляційної інстанції можуть бути оскаржені в касаційному порядку, якщо вони перешкоджають подальшому провадженню у справі.



Беручи до уваги положення чинного законодавства, а також результати узагальнення судової практики можна зробити висновок, що касаційному оскарженню підлягають усі ухвали суду першої інстанції, переглянуті в апеляційному порядку, а також ухвали суду апеляційної інстанції, крім тих, щодо яких КАС України встановлено неможливість касаційного перегляду. Наприклад, є остаточними і не підлягають касаційному оскарженню ухвали суду апеляційної інстанції щодо перегляду постанови, прийнятої у скороченому провадженні.

Водночас стаття 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України не встановлює випадків, коли ухвала суду першої інстанції, переглянута в апеляційному порядку, або ухвала суду апеляційної інстанції є остаточною і не підлягає касаційному оскарженню [60].

Забезпечення апеляційного та касаційного оскарження рішення суду при розгляді справ за зверненням органів доходів і зборів виступає конституційним принципом судочинства.

Актуальним питанням у процесі організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в судовому порядку виступає узгодження правових позицій адміністративних судів, а також податкових органів щодо розгляду окремих категорій спорів. Це дозволить реалізувати завдання щодо створення системи «працюючих» нормативно-правових актів, оскільки для правової системи, яка є функціональною передумовою розвитку економічної системи, важливим є не проста наявність сукупності юридичних актів, а власне їх комплексне функціонування як юридичних засобів регулювання, охорони і захисту суспільних відносин [61, с. 173].

Як зазначає Секретар четвертої судової палати Вищого адміністративного суду України (спеціалізується на розгляді податкових спорів) Олександр Нечитайло, основну кількість податкових спорів в Україні становлять спори, що пов'язані з нарахуванням податкових зобов'язань з податку на прибуток і податку на додану вартість (далі – ПДВ). У таких суперечках предметом судового розгляду найчастіше є операції, в яких

фіктивні суб'єкти господарювання виступають або контрагентами платників податків, або включені як посередники в ланцюжок руху товарів від виробника чи імпортера до платника податків.

Суперечності між позиціями податкових органів та суддів проявляються в багатьох аспектах. Наприклад, податкові органи стверджують, що операція фіктивна, але посилаються при цьому тільки на те, що були з помилками заповнені ті чи інші первинні документи [62] або не дотримані вимоги цивільного чи іншого законодавства (наприклад, відсутній дозвіл на проведення будівельних робіт або відповідні ліцензії і т.п.). Але ці факти самі по собі не можуть довести, що операція не мала місця. У той же час, недотримання вимог інших галузей законодавства не може бути достатньою підставою для висновків про наявність податкового правопорушення.

Також поширеним є аргумент податківців з приводу відсутності у підприємства умов, необхідних для здійснення господарської операції [63], [64], з посиланням на наявність у контрагента платника податку лише одного співробітника. Дійсно, це може викликати сумніви в реальності виконання таким суб'єктом господарювання широкомасштабних робіт. Але в той же час, одна людина цілком може займатися реальними торговими операціями. Однак податкові органи іноді не надають ніяких інших доказів фіктивності операції, крім посилань на кількість працівників одного з її учасників.

Ще один аспект протиріччя податкових та судових органів стосується оцінки правових наслідків здійснення операцій за участю фіктивних суб'єктів господарювання та впливу такого юридичного факту на формування податкового кредиту платником податку.

На думку податківців, сам факт фіктивності підприємства, що брало участь в ланцюжку руху активів до платника податків (у будь-якому з ланок ланцюжка) є безумовною підставою для невизнання права платника податку-покупця на податковий кредит з ПДВ та витрати з обліку податку на прибуток [65], [66].

Позиція представників системи правосуддя полягає в тому, що пріоритет слід віддавати реальності здійсненої господарської операції. Платник податку, який сумлінно набував товар у особи, що порушує вимоги податкового законодавства, не повинен притягатися до відповідальності у тому випадку, якщо він здійснював реальну господарську операцію і не знав про дефекти правового статусу свого контрагента [67].

Такий підхід ґрунтується в тому числі і на положеннях Інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 № 742/11/13-11, згідно якого необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності. Витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість мають бути фактично здійснені і підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків.

Не є обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань визнання недійсними (у тому числі нікчемними) правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом.

Установленим обставинам належить давати оцінку з урахуванням усіх доказів у справі в їх сукупності. Зокрема, відсутність ліцензії чи іншого дозвільного документа не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. Для підтвердження права платника податку на

формування витрат та/або податкового кредиту з податку на додану вартість достатньо наявності мети використання товарів та послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання [68].

Отже, визначальною ознакою господарської операції є не тільки її документальне оформлення, але і те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків. Відповідно, якщо певна господарська операція реально мала місце і спричинила реальні зміни майнового стану платника податків, то у суду є всі підстави визначати правомірним визначення об'єкту оподаткування податку на прибуток, а також податкового кредиту для цілей визначення об'єкту оподаткування податком на додану вартість.

Таким чином, можемо зробити висновок, що суперечності у практиці адміністративних судів та податкових органів створюють додаткові ускладнення при розгляді податкових спорів. Це зумовлює також чисельні апеляційні та касаційні скарги податкових органів навіть у випадку, коли їх правова позиція є завідомо безперспективною. Відповідно, безпідставно збільшується навантаження на судову систему, знижується швидкість розгляду спорів та скорочуються можливості суддів щодо захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин.

Як варіант вирішення названого кола проблем можна розглядати внесення змін до законодавства. Зокрема, коригування вимагає ст. 138 ПК України, що присвячена визначенню складу витрат та порядку їх визнання у випадку справляння податку на прибуток підприємств. З урахуванням аргументів наведених вище, за доцільне вважаємо викласти абз. 1 п. 138.2 ст. 138 ПК України у такій редакції: «Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу, а також

фактичних даних, які підтверджують, що певна господарська операція реально мала місце і спричинила реальні зміни майнового стану платника податків».

Аналогічні зміни слід внести і до спеціальної норми ПК України, яка стосується підтвердження права платника податку на формування податкового кредиту з податку на додану вартість.

Відповідно, необхідними є зміни до підпункту 139.1.9. п. 139.1 ст. 139 ПК України, абзац 1 якого доцільно викласти в такій редакції: «витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку, а також не підтвержені фактичними даними, які свідчать, що певна господарська операція реально мала місце і спричинила реальні зміни майнового стану платника податків».

Таким чином, підбиваючи підсумок до даного підрозділу можемо зробити висновок, що закріплення в чинному законодавстві судового механізму вирішення податкових спорів в цілому відповідає вимогам таких міжнародних документів як Загальна декларація прав людини 1948 р., Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. та ін. Основною ланкою в системі судочинства, яка здійснює розгляд даної категорії справ виступають адміністративні суди, що функціонують у складі окружних адміністративних судів, апеляційних адміністративних судів, а також Вищого адміністративного суду. Слід зауважити, що оновлення податкового законодавства в Україні спричинило також виникнення деяких проблем у процесі організаційно-правового забезпечення вирішення аналізованої категорії публічно-правових спорів. Вдосконалення вимагають правові положення, що визначають порядок пред'явлення адміністративного позову, відкриття провадження, апеляційного та касаційного оскарження судового рішення, строк звернення платника податків до суду з оскарженням рішення, дії, бездіяльності податкового органу. Вважаємо за доцільне нормативно закріпити такий строк в на рівні 1095 днів, цим самим виправивши колізію між

різними положеннями ПК України. Необхідним також виступає внесення змін до ПК України, згідно яких звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу зупиняло б виконання платником податків грошових зобов'язань, що ним оскаржуються. В такому разі можна буде з більшою впевненістю стверджувати про дотримання принципу розумності строку розгляду справи адміністративним судом. Необхідним для покращення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів у судовому порядку виступає також узгодження правових позицій адміністративних судів, а також податкових органів щодо розгляду окремих категорій спорів. Особливо це стосується спорів, що пов'язані з нарахуванням податкових зобов'язань з податку на прибуток і податку на додану вартість. Основними напрямками уніфікації правових позицій названих органів виступає визначення правових наслідків помилкового заповнення первинних документів, визначення правових наслідків здійснення операцій за участю фіктивних суб'єктів господарювання, недотримання вимог цивільного чи господарського законодавства, відсутності у підприємства умов, необхідних для здійснення господарської операції (беручи до уваги лише кількість працюючих) і т.д.

В результаті аналізу спеціальних правових норм, узагальнення судової практики, даних статистики, а також позицій науковців, як варіант вирішення названого кола проблем нами обґрунтовано та сформульовано перелік змін та доповнень до наступних положень законодавства: п. 56.18 ст. 56 ПК України, п. 56.19 ст. 56 ПК України, п. 138.2 ст. 138 ПК України, п. 139.1 ст. 139 ПК України, ч. 3 ст. 183-3 КАС України.

## **Висновки до розділу 2**

Підводячи підсумок до проведеного в даному підрозділі роботи, можемо зробити наступні висновки:

1. Податкові спори досить часто виникають внаслідок застосування адміністративної відповідальності з боку судових органів та органів державної фіскальної служби. Застосування даного виду юридичної відповідальності за податкові правопорушення здійснюється у формі юрисдикційного провадження, що являє собою нормативно-визначений механізм притягнення осіб, які вчинили адміністративний проступок, до адміністративної відповідальності уповноваженими на те органами. Чинне законодавство відносить вирішення переважної більшості справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері до компетенції місцевих судів загальної юрисдикції. На нашу думку, це призводить до зростання рівня завантаженості судової системи, збільшення строків розгляду відповідних справ, а також суттєво обмежує право особи на апеляційне та касаційне оскарження постанови про застосування адміністративного стягнення.

Для підвищення ефективності вирішення податкових спорів вважаємо за доцільне надати відповідним підрозділам Державної фіскальної служби України право розглядати справи про адміністративні правопорушення та виносити відповідні постанови щодо правопорушень, передбачених статтями 162-2, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-5, 166-16, 166-17 КУпАП. Крім цього, необхідним вважаємо наділити органи державної фіскальної служби повноваженнями щодо складання протоколу адміністративного правопорушення передбаченого статтею 164-2 КУпАП. Ці пропозиції в комплексі дозволять одночасно розвантажити судову систему, скоротити строки винесення постанов по справам, а також повніше забезпечити право особи на апеляційне та касаційне оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності (до вищестоящого органу та/або до адміністративного суду).

2. Адміністративний порядок вирішення податкових спорів виступає одним з найважливіших елементів механізму захисту прав платників податків та одночасно дозволяє забезпечити дотримання законності при справлянні

податкові і застосуванні фінансової відповідальності. Основні вимоги до цієї процедури встановлені в Податковому кодексі України та підзаконних актах.

3. Разом з тим, на сучасному етапі функціонування аналізованих правовідносин, виникає значна кількість проблем у правовому забезпеченні адміністративного порядку вирішення податкових спорів, який законодавчо визнається досудовим порядком вирішення спору. Для їх вирішення нами обґрунтована необхідність внесення змін до Податкового кодексу України. Основними напрямками внесення змін стали: врахування змін у системі органів державної влади, конкретизація права платника на адміністративне оскарження нормативних актів та актів індивідуальної дії податкових органів, закріплення можливості продовження пропущених з поважних строків адміністративного оскарження, приведення у відповідність до чинного законодавства строків розгляду податковими органами скарг платників, доповнення переліку підстав закінчення процедури адміністративного оскарження, а також встановлення напрямів вдосконалення законодавчого закріплення порядку подання та розгляду заперечення платника податків щодо висновків перевірки, проведеної податковим органом.

Для реалізації наведених нами пропозиції, вважаємо за доцільне внести зміни та доповнення до таких положень Податкового кодексу України: п. 17.1.7. ст. 17; п. 56.9. ст. 56; п. 56.7. статті 56; п. 56.17. ст. 59; статті 86.

В результаті аналізу спеціальних правових норм, узагальнення судової практики, а також позицій науковців, як варіант вирішення названого кола проблем нами обґрунтовано та сформульовано перелік змін та доповнень до наступних положень законодавства: п. 56.18 ст. 56 ПК України, п. 56.19 ст. 56 ПК України, п. 138.2 ст. 138 ПК України, п. 139.1 ст. 139 ПК, ч. 3 ст. 183-3 КАС України.



### **РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ**

#### **3.1. Чинники, що впливають на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні**

Як можна зрозуміти зі змісту попередніх підрозділів, вирішення податкових спорів являє собою досить складний інститут публічного права, що характеризується комплексним переліком особливостей. Зважаючи на дану обставину, доцільним виступає визначення переліку умов функціонування правовідносин, які впливають на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

Як слушно зазначає Кучерявенко М.П., податкові правовідносини стосуються різних суб'єктів (держави, юридичних, фізичних осіб), між якими формується визначена підпорядкованість. Безперечно, що обов'язок платника носить безумовний характер, при якому відсутня рівність сторін. Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, складається насамперед у нерівності положення її учасників. Відносини сторін тут засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків), іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування) [69, с. 18].

Беручи до уваги наведені особливості, можна зазначити, що від того, наскільки сприятливими будуть умови для неупередженого та оперативного вирішення спорів, що виникають у межах податкових правовідносин, суттєво залежить ступінь реалізації ефективної державної податкової політики. Отже, в даному підрозділі магістерської роботи вважаємо за необхідне здійснити розгляд факторів, що впливають на ефективність формування належного організаційно-правового забезпечення вирішення

податкових спорів, обґрунтувати шляхи їх спрямування в належний напрям або ж нейтралізації їх несприятливого впливу.

Доцільним на початку дослідження вважаємо визначення поняття ефективності, яка виступає критерієм оцінки стану організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів.

Походження терміну «ефективність» має тісний зв'язок з розвитком економічної наукової думки. Зокрема, економічний тлумачний словник визначає ефективність як досягнення будь-яких конкретних результатів з мінімально можливими витратами або отримання максимально можливого обсягу продукції з наявної кількості ресурсів [70]. Отже, для визначення ефективності того чи іншого процесу необхідним виступає наявність конкретної мети, а також ступінь її досягнення за наявних ресурсів.

Також ефективність можна розглядати як продуктивність, дієвість, оперативність певної доцільної діяльності при досягненні поставленої мети. Отже, принциповим в аспекті даного підрозділу виступає вірне встановлення мети організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

На наше переконання, метою даного процесу виступає створення такого законодавчого забезпечення, ступеню взаємодії між органами влади, а також запровадження таких механізмів регулювання правовідносин, за яких вірогідність виникнення спорів між податковими органами та платниками податків було б зведено до мінімуму, а суперечності, що все ж виникають були б вирішені за максимально-короткий строк та з використанням найменшої кількості організаційних, часових, фінансових та інших ресурсів з боку обох сторін.

Однак, повне досягнення поставленої мети у більшості сфер публічно-правових відносин видається важко-реалізованим завданням. Це може стосуватися адміністративних правопорушень в податковій сфері, число яких можна скороти, але не ліквідувати повністю; випадків невиконання чи неналежного виконання вимог щодо сплати та/або звітування про сплату

податку на прибуток підприємств чи на доходи фізичних осіб; невірною застосування органами Державної фіскальної служби положень податкового законодавства і т.д. Зрозумілим є одне – обсяг негативних явищ в аналізованих правовідносинах можна суттєво скоротити, але ліквідувати їх повністю майже неможливо.

Основним фактором, що впливає на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні, виступає **правовий**. Цей фактор проявляється в ступені врахування спеціальним законодавством реалій правозастосовчої практики, оперативності внесення змін до нормативних актів, доступності, системності правових норм, рівні узгодження законодавчих та підзаконних актів, а також дотриманні основних правил законотворчої діяльності при внесенні змін до правових актів.

Неузгодженість та суперечності в положеннях правових актів проявляються в багатьох аспектах, про що неодноразово вже було вказано в попередніх підрозділах. Втім, особливої уваги також заслуговує тривале фігурування в чинних нормативних документах назв вже неіснуючих органів державної влади, а також визначення їх повноважень у процесі реалізації адміністративного та судового вирішення порядку вирішення податкових спорів. Більше того, такі суперечності існують не лише на рівні підзаконних актів, але і в положеннях законів.

Ще однією формою прояву правового чинника у процесі вирішення податкових спорів в Україні виступає додержання вимог щодо реалізації законодавчої процедури, що застосовується до нормативних актів у сфері податкових правовідносин.

Слід підкреслити, що законотворчість є основною функцією парламенту, яка відрізняє Верховну Раду України від інших представницьких органів влади. Нині процес розробки й прийняття законів викликає безліч нарікань, оскільки «оперативність» законодавчої регламентації суспільних відносин спричинює безсистемність і низьку якість ухвалених нормативно-правових актів [71, с. 64].

Хронологічно перелік стадій законодавчої процедури передбачає наступні етапи: дослідження наявності проблеми, що потребує вирішення шляхом прийняття закону; обґрунтування необхідності прийняття конкретного закону; визначення сутності й мети передбаченого законодавчого регулювання; аналіз чинного законодавства в цій сфері правового регулювання, ознайомлення з практикою його застосування; розгляд причин та умов достатньо ефективної дії норм, які належить скасувати чи вдосконалити; підготовка аналітичної довідки про рівень наукової розробки відповідної проблеми, узагальнення пропозицій науковців, представників державних установ, громадян та громадських об'єднань щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання у сфері предмета проєктованого закону, відповідні статистичні дані; аналіз передового зарубіжного законотворчого досвіду; розгляд загальновизнаних норм і принципів міжнародного права, що діють у сфері предмета проєктованого закону; оцінювання ступеня відповідності законопроекту основним положенням законодавства Європейського Союзу в разі його належності за предметом правового регулювання до пріоритетних сфер адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу; прогнозування можливих наслідків дії майбутнього закону; висвітлення основних положень і варіантів рішень, орієнтовної структури закону [72, с. 49–50].

Оскільки значна частина податкових спорів вирішується у судовому порядку, важливим виступає вдосконалення не лише матеріального, але і процесуального законодавства, подолання колізій з іншими нормативними актами та їх гармонізацію. Як слушно висловлюється з даного приводу Апаров А.М., у системі адміністративного процесу систематизуючим началом є правила, що регулюють порядок застосування норм матеріального права, ці правила виражені в адміністративно-процесуальних нормах [73, с. 33].

Процес прийняття Податкового кодексу України (ПК України) від 02.12.2010 р. № 2755-VI має значну кількість суперечностей та недоліків. Зокрема, 17 червня 2010 року поданий Урядом законопроект було прийнято за

основу. Але зазначений законопроект зазнав такої критики, що 8.07.2010 р. Верховна Рада України спочатку ухвалює рішення про всенародне обговорення проекту ПК України, а вже 07.09.2010 р. визнає такою, що втратила чинність, власну постанову про прийняття ПК України за основу.

Новий етап ухвалення ПК України розпочався 7 жовтня 2010 р., коли доопрацьований проект повторно було прийнято за основу. Вісімнадцятого листопада 2010 р. Верховна Рада нарешті приймає ПК України, але вже 30 листопада Президент України після масових акцій протесту накладає на нього вето. Подальші події розвиваються блискавично. Другого грудня Верховна Рада повторно приймає ПК України вже з урахуванням побажань Президента, 3 грудня 2010 кодекс підписує глава держави, а вже 4 грудня 2010 р. текст ПК України офіційно оприлюднюється в газеті «Голос України» [74].

Очевидним стає значно спрощений та пришвидшений порядок прийняття в Україні основного нормативного документу в сфері оподаткування. При цьому, беручи до уваги стислі строки розробки, прийняття, обговорення, внесення змін та підписання Податкового кодексу України також можна стверджувати про невиконання значної кількості обов'язкових етапів якісної законодавчої процедури, про які йшлося вище.

Наступним чинником, який слід розглянути в аспекті ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні, виступає *економічний*. Даний фактор характеризує вплив макроекономічної ситуації в Україні на кількість та характер податкових спорів у нашій державі і вказує на необхідність застосування тих чи інших правових чи організаційних заходів.

За даними Державної служби статистики, в Україні за III квартал 2015 року показник реального ВВП впав на 7,2 % порівняно з відповідним періодом 2014 року. В 2015-2016 рр. посткризовий рівень економічного розвитку так і не був досягнутий. [75, с. 3]

Додатковим дестимулюючим фактором виступило і функціонування світової фінансової кризи в нашій державі. Відповідно, в 2009-2010 рр.

українська економіка значно втратила під час кризи (в 2009 році ВВП знизився майже на 15 %), у рейтингу Індексу міжнародної конкурентоспроможності на 2009-2010 рр. Україна опустилася на 10 позицій і займає 82-е місце серед 133 країн. Рейтинг України як, втім, і цілого ряду країн з економікою, що розвивається, виявився нестійким до наслідків фінансово-економічної кризи. Крім України, на 10 і більше позицій опустилися такі держави як Латвія, Малі, Монголія, РФ, Сирія і Хорватія. Значні погіршення в рейтингу України спостерігаються за трьома складовими: «макроекономічна стабільність» (падіння на 15 пунктів, 106 місце), «рівень розвитку фінансового ринку» (падіння на 21 пункт, 106 місце) і «оснащеність новими технологіями» (падіння на 15 пунктів, 80 місце). При цьому найнижчий рейтинг зафіксований за складовою «ефективність інституційного середовища» (120-е місце) [76, с. 39].

Зважаючи на статистичні дані, можна з впевненістю стверджувати, що в середньому по економіці в останні роки рівень прибутків підприємств всіх форм власності загалом має тенденцію до зменшення. Це зумовило підвищення важливості частини прибутків, яка повинна бути сплачена державі у формі податків та зборів і таким чином підвищило імовірність вирішення податкових спорів з контролюючими органами.

Наступний чинник, який слід розглянути в аспекті даного дослідження – **фіскальний**. Він знаходить свій прояв характеристиці фіскальної функції в межах податкової політики держави. Залежно від того, як проявляється фіскальний елемент податкової політики, відповідним чином змінюється і кількість та характер податкових спорів.

Традиційно в доктрині фінансового права при розгляді податку зокрема, а також податкової системи вцілому виділяють наступні їх функції, що відображають сутність податку та податкового механізму:

1) фіскальна – передбачає наповнення дохідної частини бюджету для задоволення потреб суспільства і держави;

2) регулююча – виявляється у регулюванні виробництва та споживання через координацію дій платників податків;

3) розподільча та перерозподільча – передбачає своєрідне відображення фіскальної функції, оскільки для наповнення державної казни необхідно розподілити отримані кошти між централізованими та децентралізованими фондами коштів держави й органів місцевого самоврядування [77, с. 175].

В найкращому варіанті, пріоритетними повинні виступати регулююча та розподільча функції податку та податкової політики, за допомогою яких національне багатство спрямовується у найбільш необхідні сфери суспільного розвитку на певному історичному етапі. Втім, досить часто перевага надається фіскальній функції і податки фігурують виключно як засіб формування централізованих та децентралізованих фондів коштів.

На жаль, податкова політика в нашій країні за часів незалежності не була спрямована на реалізацію структурних завдань і завдань інноваційного розвитку. Вона не стала чинником економічного зростання, зокрема через активізацію підприємницької ініціативи та стимулювання інноваційного розвитку. Не маючи достатнього практичного досвіду і наукового обґрунтування реалізації податкової політики, Україна йшла шляхом експериментального пошуку кращих варіантів податкової системи, роблячи багато помилок. Податкова система України поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики – європейської (обкладання обороту податком на додану вартість) та американської (прибутковий принцип оподаткування). Жорсткість української податкової системи визначена еkleктичним поєднанням обох зазначених систем із базовою метою – ліквідації дефіцитності бюджету.

І хоча на сьогодні серед основні напрямів економічних перетворень у державі визначено зниження податкового тиску на товаровиробника та його ефективний захист в умовах подальшої лібералізації економічної діяльності [78, с. 263], основний акцент в цій сфері здійснюється на зростанні фіскального навантаження на підприємства. У результаті невваженої

податкової політики, неправильного розподілу доходів підприємств відбулося гальмування інноваційних та інвестиційних процесів, які, своєю чергою, призвели до зниження рівня реальних податкових надходжень [79, с. 4].

Ще одним негативним наслідком пріоритетності фіскальної функції податків виступає збільшення кількості податкових спорів, зростання рівня порушень прав платників податків з боку фіскальних органів, а також зниження ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення названої категорії справ судами.

Вчені-економісти запевняють, що у випадку акцентування уваги на регулюючій функції податків з часом темпи зростання податкових надходжень у доходи бюджету збільшуються. Позитивний ефект виникає в разі єдності основних податкових функцій, але в такому разі виконаними виявляються обидва завдання: належним чином проводиться стимулювання економічного росту, а також виконуються заплановані обсяги наповнення бюджетів.

У такому випадку зростання податкових доходів здійснюється як за рахунок дії фіскальної функції, так і за рахунок розширення бази оподаткування під впливом регуляторної функції. Зниження податкових надходжень у часі виявляється у вигляді негативного ефекту накопиченого досвіду. Він породжується антагонізмом функцій оподаткування, коли фіскальна функція пригнічує регуляторну і зводить податкове стимулювання до нуля [80, с. 31].

Отже, можемо стверджувати, що надмірне використання фіскальної функції оподаткування у процесі реалізації податкової політики негативним чином впливає на стан організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів. За незмінної кількості ресурсів (кількість судів, підрозділів Державної фіскальної служби) зростає обсяг скарг платників податків на рішення, дії, бездіяльності контролюючих органів, збільшується число адміністративних позовів. Все це призводить до зменшення рівня ефективності організаційно-правового забезпечення в аналізованій сфері.



Досить серйозним чинником, що потребує розгляду в межах даного підрозділу виступає *соціально-психологічний*. Саме цей фактор визначає готовність окремих суб'єктів суспільних відносин за інших рівних умов починати процедуру вирішення податкового спору з контролюючим органом.

Як показують результати соціологічного дослідження, під час якого було опитано 1200 респондентів віком від 16 до 75 років в більш ніж 80 населених пунктах всіх типів в усіх регіонах України, наразі існує досить низький рівень довіри наших співвітчизників до більшості інститутів влади. Дані опитування відносяться на початок 2011 року і свідчать, що переважна більшість українців переконана, що всі органи влади (як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях) працюють непрозоро та не достатньо відкрито – це засвідчили 77,2% респондентів.

Так, рейтинг повної та переважної довіри до системи судочинства склав лише 14,3%. В свою чергу, за період з вересня 2010 року по лютий 2011 року рівень довіри до Верховної Ради України скоротився на 2,7%, до Уряду – на 6,8% [81].

Такі соціологічні дані дають змогу пояснити високий рівень оскарження судових рішень окружних адміністративних судів, що здійснюють розгляд справ у сфері податкових правовідносин. Громадяни розглядають місцевий рівень системи судочинства лише як проміжний етап у процесі захисту своїх прав, не довіряючи судовому рішення по їх справі. Це ж саме можна стверджувати і стосовно адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, коли названа процедура використовується не з метою захисту прав та свобод платників податків, а лише з метою відтермінування сплати обов'язкових платежів до бюджету.

Окрім цього, недовіра платників податків до контролюючих органів (навіть найвищого рівня) спричиняє зростання кількості податкових справ, які, будучи розглянутими в адміністративному порядку, повинні повторно вирішуватися адміністративними судами.

Ще одним фактором, що слід розглянути в цьому підрозділі, виступає *процедурний*. Він визначає узгодженість встановлених процедур щодо обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою податків та зборів у нашій державі, легкість подання звітності та всього процесу взаємодії платника податку з контролюючими органами.

За даними Світового банку, Україна в 2014-2015 рр. здійснила низку реформ, що сприяли спрощенню та здешевленню процедур, які підприємства мають здійснювати у зв'язку з виконанням податкових обов'язків. Зокрема, експертами позитивно відзначена уніфікація податкового законодавства, зниження податку на прибуток підприємств, уніфікація соціальних внесків, спрощення порядку отримання печатки та ін.

Разом з тим, беручи до уваги існування низки інших проблем в податковій системі України, Світовий банк розмістив її лише на 181 місці серед усіх країн світу по рівню сприятливості для ведення бізнесу.

До критеріїв, за якими оцінювалася податкова система нашої держави виступали: кількість податків та зборів; розмір податкових ставок; витрачений на виконання всіх обов'язкових процедур час (ведення звітності, подача звітів, сплата податків та зборів, відшкодування надміру сплачених податків і т.д.).

Індикатор *кількості податкових платежів* відображає загальне число здійснених протягом року податкових платежів, частоту подачі офіційних документів, а також кількість інших звернення до установ, що задіяні в адмініструванні податків і зборів в кожній конкретній державі.

Цей показник включає в себе також податки на споживання, що сплачуються компанією (наприклад, податок з продажу або податок на додану вартість). Незважаючи на те, що названі податкові платежі в загальному випадку безпосередньо не впливають на фінансові результати компанії, вони створюють додаткове адміністративне навантаження, пов'язане з необхідністю дотримання вимог податкового законодавства підприємством.

В Україні названий показник становить 183 платежі на рік, що є досить високим. Наприклад, в Сінгапурі аналогічний індикатор становить 5 платежів на рік, в Швейцарії – 19.

Наступним показником, який характеризує організаційну ефективність податкової системи виступає *час, необхідний для підготовки офіційних документів*, їх подачі до контролюючого органу і сплати 3-х основних видів податків і зборів: податку на прибуток, на додану вартість або податок з продажів, а також податку на робочу силу, в тому числі податку на заробітну плату і соціальні відрахування. Час підготовки офіційних документів включає в себе час, витрачений для збору всієї інформації, необхідної для розрахунку податку та розрахунок суми, що підлягає сплаті.

Час подачі документів до податкового органу включає до свого складу час, необхідний для заповнення всіх встановлених форм податкової декларації та виконання реєстраційних процедур, що вимагається податковими органами. Час для сплати податків та зборів розглядається як кількість годин, необхідних для перерахування коштів за податковими зобов'язаннями.

В Україні в середньому одне підприємство витрачає близько 657 годин на виконання всіх податкових обов'язків на рік. При звичайному робочому графіку це складає майже 4 місяці безперервної роботи для однієї людини. Для порівняння, в Об'єднаних Арабських Еміратах для виконання всіх податкових процедур середнє підприємство витрачає не більше 12 годин на рік, а в Люксембурзі – близько 59 годин. Таким чином, процес взаємодії українських підприємств та податкових органів має значний потенціал для вдосконалення. Від скорочення кількості формальних вимог до платників податків виграють і податкові органи, які також будуть витрачати на адміністрування податків та зборів менше часу.

Не менш важливим компонентом організаційної ефективності податкової системи виступає *розмір загальної податкової ставки*, що показує яку частку з прибутку сплачує середнє підприємство державі у вигляді

податків, зборів та обов'язкових внесків до різноманітних фондів після врахування усіх допустимих пільг.

За підрахунками експертів, розмір загальної податкової ставки для підприємств в Україні становить 57,1% від прибутку. Для порівняння, в Грузії загальна податкова ставка складає 16,5%, а у Данії, – найбільш соціально-орієнтованій скандинавській країні, – 27,5%.

Показовим є також наступне порівняння – для збору 53,1% прибутку підприємств податковим органам в Австрії потрібно використати 170 годин з часу платника податків щороку, в Бельгії 57,3% прибутку підприємств стягується за 156 годин на рік, а в Україні для вилучення у підприємств 57,1% прибутку витрачається в 4 рази більше часу ніж в наведених країнах (657 год.).

Як напрями організаційного вдосконалення податкової системи можна розглядати наступні: скорочення кількості податків та зборів, їх уніфікацію, запровадження одного податку, який стягуються з однієї бази оподаткування, розширення кола процедур, які здійснюються в електронній формі дистанційно та без візиту платника до податкового органу, запровадження електронного документообігу в межах податкових органів і т.д.[82].

Для забезпечення режиму законності (як передумови уникнення податкового спору) в процесі взаємодії податкових органів та платників податків слід враховувати такі фактори, як структура державного апарату, кваліфікація службовців, ефективність функціонування системи правової підготовки персоналу, чіткий і раціональний поділ повноважень та ін. Не остання роль для створення умов зміцнення та підтримки режиму законності у взаємовідносинах податкових органів та платників податків належить організаційним заходам щодо створення відомчих центрів інформації та зв'язків із громадськістю, вдосконалення дозвільної системи, ліквідації апаратних надмірностей та ін. [83, с. 524-525]. У зв'язку з цим, апарат державного управління в податковій сфері невідкладно потребує всебічної раціоналізації, приведення чисельності працівників і витрат на їх утримання у відповідність з вимогами забезпечення належних результатів його діяльності.

При цьому будь-які структурні реорганізації органів виконавчої влади повинні проводитись обов'язково за умов попереднього визначення реальної необхідності та напрямів зміни функцій і компетенції, форм і методів діяльності відповідних структур [84, с. 290].

Наведені показники яскраво демонструють процедурну недосконалість вітчизняної податкової системи, її ресурсозатратність та низьку ефективність при взаємодії з платниками. Це спричинює небажані наслідки і в сфері організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів, адже адміністративний порядок врегулювання податкових суперечок в повному складі здійснюється в межах структури податкових органів, які функціонують з тими ж недоліками, що і при адмініструванні податків і зборів. Складність та значна кількість обов'язкових процедур щодо ведення і подання податкової звітності також зумовлюють конфліктні ситуації між платниками та контролюючими органами. А непростий характер законодавства і значний обсяг часу, що витрачається платниками для виконання податкових обов'язків свідчить про високу частоту виникнення неумисних та випадкових помилок при веденні відповідної документації як з боку платника, так і з боку уповноваженого органу влади, що також може стати підставою для спору між ними.

Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні значною мірою залежить також від *політичного фактору*, який характеризує стабільність та результативність роботи основних політичних інститутів всередині країни.

Сучасне розуміння політики формується в процесі розвитку, існування і зіткнення кількох підходів або позицій. Суть одного з підходів до визначення політики зводиться до ідентифікації політики з соціальним явищем влади. Найчастіше політику визначали і визначають як відносини з приводу державної влади, її організації, напрямків діяльності. Окремі філософи розуміють політику як сукупність воюючих між собою думок і теорій, що

стосуються основних принципів уряду або різних адміністративних систем, які змагаються одна з одною за важелі влади, заради найбільшого блага нації.

Відомий соціолог Макс Вебер визначав політику також як прагнення брати участь у владі або впливати на розподіл її між окремими групами всередині держави [85, с. 11].

Зважаючи на різноманітні позиції науковців, можемо підсумувати, що під політикою слід розуміти сукупність суспільних відносин, що виникають у процесі боротьби за державну владу, її організації та утримання. Суб'єктами, що і складають основу політичної системи, виступають: держава, політичні партії, громадські організації, особи, які знаходяться на державних політичних посадах і т.д. До політичної системи також входять такі складові як: політичний режим, політична свідомість, політична культура, політичний лад суспільства, структура державної влади і т.д. Як підкреслює Оболенський О.Ю. політична система формує відповідну систему державного управління. В Україні становлення нової моделі державного управління відбувається з метою формування демократичної, соціальної, правової держави. [86, с. 14].

Стабільність всієї політичної системи сприяє її розвитку і створює міцний фундамент для реалізації реформ. При наявності стабільності політична система має основу для збалансованого управління політичними процесами і раціонального вирішення політичних конфліктів. Розглядаючи якість функціонування політичної системи в тісному взаємозв'язку зі станом суспільства, не можна не відзначити кореляцію між стабільністю і ефективністю політичної системи та рівнем добробуту суспільства в цілому. Чим ефективніше функціонування політичної системи, тим вищі соціально-економічні показники життя суспільства. Виходячи з такої позиції, стабільність політичної системи стає одною з ключових умов її розвитку.

Назвати українську систему стабільною досить складно. В Україні часто відбувається зміна основних пріоритетів у реалізації державної політики в основних сферах внаслідок приходу до влади різних політичних сил. Частими

є дострокові вибори до парламенту, а також, в недалекому минулому, протистояння між основними інститутами політичної системи.

Вказані обставини спричинюють часту зміну нормативно-правової бази (в тому числі і податкової), стимулюють численні перетворення у структурі органів виконавчої влади, а також унеможливають проведення виваженої середньострокової політики в більшості сфері суспільних відносин. Такі умови спричиняють суттєвий негативний вплив на рівень організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні, адже у випадку нестабільного політичного середовища не можна сподіватися на стале законодавство в даній сфері та ефективну роботу податкових органів, що також часто зазнають організаційних змін.

Про високий ступінь нестабільності вітчизняної політичної системи свідчить значна кількість урядів, що здійснювала реалізацію виконавчої влади в нашій державі протягом останніх років. Так, у 2005-2012 рр. в Україні працювало 6 урядів, які проводили власну політику, в тому числі – і у сфері податків та бюджету [87]. Тобто на роботу кожного складу Кабінету Міністрів припадало в середньому не більше ніж півтора року. Це дозволяло реалізовувати лише короткострокові пріоритети у податковій політиці, що проявлялися переважно у використанні фіскальної функції податкової системи. В той же час, середньострокові цілі (від 1-го до 5-ти років) уряд просто не встигав сформулювати та закласти основи для їх реалізації. Про дієву довгострокову (від п'яти до десяти років) податкову політику держави в такому разі не могло йти і мови.

Попри це, саме на середньо- та довгострокову перспективу розрахована регулююча та розподільча функція податків, яка одночасно сприяє зростанню податкових надходжень до бюджету та стимулює розвиток необхідних для суспільства галузей народного господарства. З цього можна зробити висновок, що одним з головних чинників невисокого рівня ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів виступила також політична нестабільність в нашій державі.

Таким чином, підводячи *підсумки* до даного підрозділу, варто зазначити, що організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні підпадає під вплив значної кількості факторів, які впливають на ефективність його здійснення. Під ефективністю слід розуміти співвідношення між затраченими людськими, часовими, фінансовими ресурсами та отриманим управлінським результатом.

Основною метою функціонування державних органів у аналізованій сфері виступає створення такого законодавчого забезпечення, ступеню взаємодії між органами влади, а також запровадження таких механізмів регулювання правовідносин, за яких вірогідність виникнення спорів між податковими органами та платниками податків була б зведена до мінімуму, а суперечності, що все ж виникають були б вирішені за максимально-короткий строк та з використанням найменшої кількості організаційних, часових, фінансових та інших ресурсів з боку обох сторін.

Відповідно, ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів повинна проявлятися в комплексному досягненні названих цілей. Отже, серед чинників, що суттєво впливають на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в нашій державі, слід виділити наступні:

- правовий;
- економічний;
- фіскальний;
- соціально-психологічний;
- процедурний;
- політичний.

Наведені фактори є взаємопов'язаними та здійснюють комплексний вплив на рівень ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів. Крім цього запропоновані нами чинники одночасно виступають головними напрямками вдосконалення аналізованого публічно-правового інституту.



### **3.2. Досвід європейських країн щодо організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів**

Відповідно до норм статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [88]. Закріплення цього обов'язку на рівні Основного Закону свідчить про його виключну важливість для належного функціонування суспільства, а також про небезпечні наслідки як для конкретної особи, так і для всієї держави у випадку його невиконання чи неналежного виконання. Відповідно, невиконання обов'язку неухильного дотримання Конституції і законів України, в тому числі і законів у сфері оподаткування, тягне за собою передбачену законодавством відповідальність. Водночас, податкові органи та посадові особи, як учасники податкових відносин, також мають відповідні обов'язки перед платниками податків та зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Наведені вище положення свідчать про наявність передумов для виникнення конфлікту інтересів платників податків та уповноважених органів державної влади щодо розмірів, порядку нарахування й сплати податків та інших обов'язкових платежів. Причому інтереси сторін в даному випадку носять протилежний характер: якщо платники прагнуть мінімізувати та відтермінувати сплату податків, то уповноважені органи влади спрямовують свою діяльність на збільшення податкових надходжень до бюджету.

На жаль, в чинному законодавстві та серед науковців відсутньою є єдина дефініція податкового спору, це призводить до неоднозначності розгляду цього поняття у науковій та практичній сферах. Досить обґрунтованою видається позиція Ю.В. Божко, відповідно до якої податковий спір можна визначити як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин з приводу суперечностей відносно власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих

органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм, та вирішуються у передбаченому законом порядку [89].

Враховуючи початковий етап становлення в нашій державі системи адміністративного судочинства, а також часті зміни податкового законодавства, вважаємо досить актуальним звернення в таких умовах до європейського досвіду вирішення податкових спорів, що виникають між платниками податків та уповноваженими органами влади, які реалізують державну політику у сфері оподаткування.

Відтак, метою даного підрозділу виступає аналіз практики вирішення податкових спорів в країнах пануючої в Європі романо-германської правової системи, виявлення основних характеристик адміністративного та судового порядку врегулювання спорів у даній сфері, визначення основних тенденцій розвитку відповідних правовідносин, а також формулювання пропозицій щодо імплементації позитивного досвіду в українських умовах.

Переходячи до розгляду практики вирішення податкових спорів у романо-германській правовій системі, зазначимо на суттєвих відмінностях, що мають процедури оскарження та розгляду скарг платників в різних країнах Європи. Наприклад, у Польщі та Румунії скарга передається до податкового органу вищого рівня або до суду, якщо результат її розгляду в адміністративному порядку не влаштував платника податків. Так само можливою є й ситуація, коли місцеві органи податкової служби взагалі не розглядають скаргу, а скарги одразу надсилають до незалежного судового органу (Австрія).

Однак, варто наголосити, що подання скарги (апеляції) в ряді країн не призупиняє виконання платником податків своїх оскаржуваних податкових зобов'язань, і під час розгляду скарги передбачено нарахування пені (Австрія, Німеччина). Однією з відмінностей з вітчизняною практикою є те, що в Україні, відповідно до норм Податкового кодексу України, скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків в разі не надсилання такому платнику податків рішення щодо скарги протягом двадцяти днів від

дня її отримання або протягом продовженого строку. Однак у деяких європейських країнах такої норми законодавчо не встановлено, а передбачено, що у разі недотримання податковим органом встановленого терміну розгляду скарги вона передається до суду і починається судовий порядок розгляду скарги.

Також, у ряді європейських країн створено спеціальні незалежні фіскальні органи з розгляду апеляцій платників податків. Наприклад, в Австрії – незалежний фіскальний сенат [90, с. 274].

Продовжуючи дослідження необхідно зробити акцент, що яскравим прикладом вирішення податкових спорів в європейських країнах виступає практика Німеччини в цій сфері. Зокрема, в даній країні існує дворівнева система вирішення спорів у аналізованій сфері суспільних відносин: подання податкових апеляцій, а також судове оскарження прийнятих податковими органами рішень.

Подання апеляцій на рішення податкових органів має бути здійснено протягом одного місяця після одержання повідомлення з обчисленням податкового боргу. Використання даної процедури передбачає не лише перегляд вищестоящим податковим органом рішення нижчестоящого, але і допускає навіть збільшення суми податкового боргу, що може суттєво погіршити становище платника податків. У разі незгоди з рішенням апеляційного органу, платник податку також має можливість оскаржити його до Податкового суду федеральної землі, де і вирішується основна частина усіх податкових спорів Німеччини. Рішення приймаються та мають силу закону лише стосовно сторін спору та не розглядаються як судові прецеденти.

Найвищим спеціальним органом судової влади в сфері вирішення податкових спорів виступає Федеральний фінансовий суд (*Bundesfinanzhof*), що створений відповідно до статті 95 Основного закону Німеччини та входить до п'ятірки федеральних судів цієї держави [91]. Він є останньою судовою інстанцією у спорах в сфері оподаткування та митного законодавства, але не

займається вирішенням пов'язаних з цим кримінальних справ, що входить до компетенції загальних судів.

Завданням Федерального фінансового суду є також узагальнення судової практики в сфері вирішення податкових спорів, розробка та прийняття рекомендацій для відповідних судів федеральних земель, чим забезпечується заповнення прогалин у спеціальному законодавстві, а також розвиток правової системи в сфері оподаткування. Цей орган правосуддя має також право, за необхідності, ініціювати розгляд Конституційним судом Німеччини справ про відповідність положень податкового законодавства нормам Основному Закону. Крім цього, рішення Федерального фінансового суду мають статус квазі-прецедентів – на них за необхідності посилаються судові інстанції, зокрема: Верховний суд та Конституційний суд Німеччини.

Незважаючи на чітку та законодавчо визначену процедуру розгляду податкових спорів в Німеччині, назвати цей процес оперативним досить складно, адже лише апеляційне оскарження рішення податкового органу до вищестоящої інстанції може тривати до 2-х років. Судовий розгляд дещо швидший, а тому займає близько 10 місяців. Зважаючи на це, необхідно особливо підкреслити, що в останні роки більшість позовів вирішуються між сторонами у першій інстанції без рішення суду – за взаємною домовленістю сторін з можливим укладенням мирової угоди. Тобто, в даному випадку суд виступає лише ініціатором застосування позасудового механізму вирішення податкового спору та спрямовує сторони на використання найбільш дієвого механізму для оперативного вирішення суперечки між ними.

Як бачимо, в багатьох зарубіжних країнах судовий порядок вирішення податкових спорів не можна назвати простим, що пояснюється складністю системи права в цілому, значною кількістю формальних процедур, а також тривалими строками розгляду справ судами. Як альтернативу судовому механізму вирішенню податкових спорів розглядають оскарження в адміністративному порядку до вищого органу публічної адміністрації або посадової особи. В багатьох випадках такий механізм може стати достатньо

привабливим способом захисту прав, свобод та інтересів приватних осіб від неправомірних діянь органів публічної адміністрації. До його переваг звичайно відносять:

- 1) фінансову доступність – скарги, як один з видів звернень, як правило, розглядають без стягнення плати;
- 2) оперативність розгляду – максимальний термін розгляду скарг становить близько одного місяця від дня їх надходження;
- 3) можливість оскарження не лише законності, але й доцільності певного рішення, дії чи бездіяльності.

Водночас, наведені вище переваги адміністративного порядку оскарження досить часто нівелюються значними недоліками даного механізму визначення взаємних прав та обов'язків платника податку та уповноваженого податкового органу. Зокрема, оскарження в адміністративному порядку не завжди може забезпечити належний захист прав та законних інтересів особи у публічно-правових спорах з органами публічної адміністрації. Це зумовлюється, передусім, загрозами впливу «неформальних» зв'язків у межах певного відомства або підсистеми органів на об'єктивність рішення, що приймається за скаргою, а також неправильним розумінням публічного інтересу. Не заперечуючи доцільності врахування інтересів держави та місцевого самоврядування, варто нагадати, що такий односторонній підхід суперечить закріпленому в статті 3 Закону України «Про державну службу» [92] та статті 4 Закону України «Про службу в органах місцевого самоврядування» [93] принципу пріоритету прав людини і громадянина.

Адже не секрет, що в багатьох органах публічної адміністрації України інтереси держави, а в гіршому випадку – відповідного відомства, при прийнятті рішень розглядають як визначальні [94, с. 21-22]. При цьому наша держава непоодинокі стосовно наявності подібних проблем. З ними стикаються як більшість пострадянських, так і значна частина західноєвропейських країн.

Саме тому, зважаючи на тривалий строк та досить складну процедуру розгляду справ про податкові спори як в адміністративному, так і в судовому порядку, в ряді розвинених країн світу запроваджуються та активно реалізуються на практиці так звані альтернативні форми вирішення спорів (*Alternative disputes resolution*) в аналізованій сфері. Така практика поширена в багатьох європейських державах, зокрема: Франція, Німеччина, Нідерланди, Італія та ін.

У багатьох випадках, альтернативні форми вирішення податкових спорів сприяють створенню більш продуктивних відносин та налагодженню співпраці, а не протистояння з податковими органами. Зважаючи на стан посткризового відновлення, відповідні органи розвинених країн все частіше роблять спроби щодо налагодження стосунків з великими платниками податків, в тому числі, і за рахунок спрощення процедур звітності, застосування пришвидшених режимів відшкодувань ПДВ та ін.

Ще однією позитивною характеристикою альтернативних (позасудових) форм врегулювання податкових спорів виступають додаткові гарантії справедливості та прозорості. Адже платникам податків потрібні гарантії того, що вони отримають справедливе рішення по справі і будуть дотримані інтереси як однієї, так й іншої сторони.

Кожна з наведених країн має власну систему альтернативних форм вирішення податкових спорів. Втім, приділимо увагу найбільш поширеним з них.

*Щорічні договори між платниками податків та податковими органами (Annual Compliance Agreements)*. Даний механізм носить досудовий характер і спрямований на попередження виникнення податкових спорів шляхом щорічного узгодження в спеціальних договорах тих елементів процесу сплати податків, які мають найбільший ризик щодо можливих суперечностей. Зважаючи на досвід співпраці та попередні спори з платником податків у відповідних договорах можуть встановлюватися особливі вимоги до оформлення звітності, подання додаткових документів, проходження

додаткових процедур і т.д. По-суті такі угоди не є обов'язковими для виконання і носять рекомендаційний характер та можуть бути розірвані кожною зі сторін.

Разом з тим, повна визначеність у процесі взаємодії платника та податкового органу дозволяє забезпечити дотримання інтересів як уповноваженого органу влади (забезпечення податкових надходжень до бюджету, контроль за правомірністю дій платників податків), так і платників податків (оптимізація податкового навантаження, уникнення спорів та судових процесів, швидке формування податкового кредиту). Такий режим взаємовідносин забезпечує більшу впевненість платника податків у стабільному та ефективному функціонуванні на відповідному ринку.

*Альтернативне вирішення спорів в межах адміністративного (податкового) судочинства.* В даному разі може використовуватися велика кількість погоджувальних процедур, зокрема:

- *медіація;*
- *комерційний арбітраж;*
- *оцінка неупередженою аудиторською компанією;*
- *примирні процедури та ін.*

В різних країнах наведені механізми вирішення податкових спорів носять різні назви, але їхня сутність зводиться до прийняття рішення по справі без участі або з обмеженою участі державного судового органу.

Найбільш поширеною та найдетальніше закріпленою законодавчо виступає процедура *медіації*, що була започаткована стосовно податкових спорів у 2005 році в Нідерландах. Тоді медіацію було офіційно визнано однією з форм вирішення податкових спорів як судовими, так і податковими органами. Вже з 2007 року кожен адміністративний суд пропонує сторонам податкового спору можливість вирішити його за допомогою медіації.

За своєю сутністю медіація є способом врегулювання податкових спорів, в межах якого зацікавлені сторони намагаються вирішити свою суперечку самостійно, без рішення суду. Ключовою фігурою в такому процесі виступає

медіатор (посередник) – особа, що має спеціальний дозвіл на надання таких послуг (ліцензію), володіє спеціальними знаннями (наявність спеціальної освіти), а також пройшла спеціальну підготовку для сприяння у вирішенні податкових спорів. Саме сприяння, а не безпосередня участь є ключовим завданням медіатора, який лише спрямовує сторони до взаєморозуміння та вироблення узгодженої позиції щодо компромісного вирішення податкового спору. Якщо сторони приходять до спільного рішення, їх позиція закріплюється у мировій угоді.

Статистика переконливо свідчить про користь та ефективність медіації, наприклад у Нідерландах 95% податкових спорів, що вирішуються за допомогою медіації завершуються підписанням мирової угоди між сторонами та подальшим виконанням сторонами взятих на себе обов'язків [95, с. 43].

Використовується медіація і в Німеччині. Як зазначає головуєчий суддя адміністративного суду м. Гамбурга, медіатор Фрідріх Мемель, медіація як альтернативний спосіб вирішення спорів широко застосовується в усьому світі, насамперед у розвинених країнах Західної Європи. У багатьох випадках вона закріплена законодавчо. В суспільствах деяких держав, наприклад, Голландії, вже сформувалася культура медіації як можливого шляху врегулювання спору, в інших країнах, зокрема в Німеччині, вона тільки зароджується. У багатьох судах реалізуються модельні проекти; перші експерименти, що проводилися з залученням науковців, успішно завершилися. Наразі в Німеччині активно обговорюється питання про те, яким чином можна безпосередньо закріпити інститут медіації у тому чи іншому процесуальному кодексі.

Медіація – це переговорний процес, що має добровільний характер і може бути перерваний у будь-який час, при цьому сторони самостійно напрацьовують рішення та можуть впливати на результат. Медіації притаманні три особливості: по-перше, переговори проводить третя особа із спеціальною підготовкою - медіатор. По-друге, процедура медіації має особливу структуру, яка відкриває можливості спільного знаходження взаємовигідного рішення. І



по-третє, на відміну від класичного судового розгляду медіація не обмежується процесуальним предметом спору.

До того ж медіація пропонує такі три переваги: швидкість, конфіденційність та – як засвідчує загальна практика проведення медіації – високий ступінь результативності.

Перш ніж відповісти на запитання, чи можна впроваджувати медіацію в адміністративних судах України (в тому числі, і у процесі вирішення податкових спорів) без внесення змін до діючого законодавства, варто коротко зупинитися на зовнішньому перебігу процедури медіації. Після надходження справи згідно з розподілом справ у суді до відповідного судді або судової колегії потрібно насамперед з'ясувати питання, чи вважають суддя або учасники процесу, що справа може бути вирішена шляхом медіації. Після обговорення, наприклад, у рамках підготовчого провадження на попередньому судовому засіданні (ч. 3 ст. 111 КАСУ) доцільності проведення медіації з учасниками процесу та за відповідної згоди з їхнього боку судова колегія або суддя відкладає провадження (ч. 2 ст. 113 КАСУ) і передає правовий спір на розгляд судді-медіатору адміністративного суду з метою проведення медіації. Медіатор проводить процедуру медіації (в приміщенні суду) під власну відповідальність. Організаційну підтримку в оформленні матеріалів справи надає йому канцелярія суду.

Якщо медіація успішна, тоді відбувається укладання остаточної угоди між її учасниками, що створює передумову для закриття позовного провадження у справі. Як саме це здійснюється, залежить від правового врегулювання статусу медіатора. У разі, якщо учасники процесу або медіатор вважають, що медіація не дала результату, тобто є невдалою, матеріали повертаються до відповідної судової колегії, яка й продовжує позовне провадження по справі [96, с. 30-31].

Таким чином, здійснивши аналіз законодавчих актів зарубіжних країн, розглянувши позиції науковців та аналітиків, можемо здійснити **висновок**, що наявність значної кількості податкових спорів є притаманною не лише Україні,

але і й іншим державам. Більшість європейських країн мають розвинену систему органів щодо розгляду податкових спорів як в адміністративному, так і судовому порядку. В той же час, для європейської практики притаманними є значні строки розгляду спорів в аналізованій сфері, що негативним чином впливає на економічну діяльність та гальмує розвиток господарського обороту. Одним з варіантів вирішення даної проблеми є створення спеціальної ланки в системі судочинства, яка б займалася розглядом податкових та митних спорів. Окрім цього, розвинені країни здійснюють також запровадження так званих альтернативних форм вирішення податкових спорів, що полягають в попередженні виникнення конфлікту або ж його вирішення за мінімального втручання суду з використанням процедур медіації, комерційного арбітражу, незалежного аудиту, а також використання примирних процедур між податковим органом та платником податків.

Якщо створення системи спеціальних податкових судів у нашій державі в найближчу перспективу виглядає малоімовірним (хоча цим шляхом пішла значна частина країн), то використання позасудових механізмів вирішення податкових спорів видається цілком реальним. Однак, на відміну від цивільного та кримінального процесу, де альтернативні способи вирішення спорів починають широко використовуватися, адміністративний процес загалом, а також розгляд податкових спорів зокрема залишається незабезпеченим ані законодавчо, ані організаційно. Від вирішення цих завдань багато в чому залежить ефективний та стабільний розвиток судочинства в справах про податкові спори, а також збалансований захист інтересів платників податків та уповноважених податкових органів нашої держави.

### **Висновки до розділу 3**

Підводячи підсумок до проведеного в даному розділі дослідження, можемо зробити наступні висновки:

1. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні підпадає під вплив значної кількості факторів, що впливають на ефективність його здійснення. Основною метою функціонування державних органів у аналізованій сфері виступає створення такого законодавчого забезпечення, ступеню взаємодії між органами влади, а також запровадження таких механізмів регулювання правовідносин, за яких вірогідність виникнення спорів між податковими органами та платниками податків була б зведена до мінімуму, а суперечності, що все ж виникають були б вирішені за максимально-короткий строк та з використанням найменшої кількості організаційних, часових, фінансових та інших ресурсів з боку обох сторін.

Відповідно, ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів повинна проявлятися в комплексному досягненні названих цілей. Отже, серед чинників, що суттєво впливають на ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в нашій державі, слід виділити наступні:

- правовий;
- економічний;
- фіскальний;
- соціально-психологічний;
- процедурний;
- політичний.

Пріоритетним у наведеному переліку виступає **правовий** чинник, що проявляється в ступені врахування законодавством реалій правозастосовчої практики, оперативності внесення змін до спеціальних нормативних актів, доступності, системності правових норм, рівні узгодження законодавчих та підзаконних актів, а також дотриманні основних правил законотворчої діяльності при внесенні змін до правових актів.

**Економічний** фактор характеризує вплив макроекономічної ситуації в Україні на кількість та характер податкових спорів і вказує на необхідність застосування тих чи інших правових чи організаційних заходів. Особливо

яскраво він проявляється в останні роки, коли наша держава підпала під вплив світової фінансової кризи. Зважаючи на статистичні дані, в середньому по економіці в останні роки рівень прибутків підприємств всіх форм власності загалом має тенденцію до зменшення. Це зумовлює зростання важливості частки прибутку, яка повинна бути сплачена державі у формі податків та зборів і таким чином підвищує імовірність вирішення податкових спорів з контролюючими органами.

**Фіскальний** чинник знаходить свій прояв у характеристиці фіскальної функції в межах податкової політики держави. Залежно від того, як проявляється фіскальний елемент податкової політики, змінюється і кількість та характер податкових спорів. Нажаль, в Україні найчастіше перевага надається саме фіскальній функції (а не регулюючій чи розподільчій) і податки фігурують виключно як засіб формування централізованих та децентралізованих фондів коштів. Як наслідок, це впливає на стан організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів – за незмінної кількості ресурсів (кількість судів, підрозділів Державної податкової служби) зростає обсяг скарг платників податків на рішення, дії, бездіяльності контролюючих органів, збільшується число адміністративних позовів. Все це призводить до зменшення загального рівня ефективності організаційно-правового забезпечення в аналізованій сфері.

Досить серйозним чинником, в аспекті розглядуваної теми, виступає **соціально-психологічний**, що визначає готовність окремих суб'єктів суспільних відносин за інших рівних умов починати процедуру вирішення податкового спору з контролюючим органом. Як показують результати соціологічного дослідження, наразі в Україні існує досить низький рівень довіри до більшості інститутів влади (77% українців переконані, що органи влади працюють непрозоро та не достатньо відкрито).

Досить впливовим виступає **процедурний** фактор, який визначає узгодженість встановлених процедур щодо обчислення, нарахування, сплати, контролю за сплатою податків та зборів у нашій державі, легкість подання

звітності та всього процесу взаємодії платника податку з контролюючими органами. За даними Світового банку, Україна володіє однією з найменш ефективних податкових систем у світі (181 місце) за такими індикаторами як кількість податкових платежів на рік, обсяг часу, що витрачається на виконання усіх податкових обов'язків, а також сумарна податкова ставка, яку підприємства зобов'язані сплачувати державі з отриманого ними прибутку. У порівнянні з розвиненими країнами, в Україні для виконання всіх податкових зобов'язань підприємствам необхідно витратити до 50 разів більше часу та пройти до 10 разів більше процедур.

Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні значною мірою залежить також від *політичного* фактору, який характеризує стабільність та результативність роботи основних політичних інститутів всередині країни. Для нашої держави характерною є часта зміна основних пріоритетів у реалізації державної політики в основних сферах внаслідок приходу до влади різних політичних сил. Частими також є дострокові вибори до парламенту, а також, в недалекому минулому, протистояння між основними інститутами політичної системи. Вказані особливості спричиняють зміну нормативно-правової бази (в тому числі і податкової), стимулюють численні перетворення у структурі органів виконавчої влади, а також унеможливають проведення виваженої середньострокової політики в більшості сфері суспільних відносин. Такі умови спричиняють суттєвий негативний вплив на рівень ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні, адже у випадку нестабільного політичного середовища не можна сподіватися на стале законодавство в даній сфері та ефективну роботу податкових органів.

Наведені фактори є взаємопов'язаними та здійснюють комплексний вплив на рівень ефективності організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів. Крім цього запропоновані нами чинники одночасно виступають головними напрямками вдосконалення аналізованого публічно-правового інституту.

2. Наявність значної кількості податкових спорів є притаманною не лише Україні, але і більшості європейських держав. Для європейської практики притаманними є значні строки розгляду спорів в аналізованій сфері, що негативним чином впливає на економічну діяльність та гальмує розвиток господарського обороту. Одним з варіантів вирішення даної проблеми є створення спеціальної ланки в системі судочинства, яка б займалася розглядом податкових та митних спорів. Окрім цього, розвинені країни здійснюють також запровадження так званих альтернативних форм вирішення податкових спорів, що полягають в попередженні виникнення конфлікту або ж його вирішення за мінімального втручання суду з використанням процедур медіації, комерційного арбітражу, незалежного аудиту, а також використання примирних процедур між податковим органом та платником податків.

Якщо створення системи спеціальних податкових судів у нашій державі в найближчу перспективу виглядає малоімовірним (хоча цим шляхом пішла значна частина країн), то використання позасудових механізмів вирішення податкових спорів видається цілком реальним. Однак, на відміну від цивільного та кримінального процесу, де альтернативні способи вирішення спорів починають широко використовуватися, адміністративний процес загалом, а також розгляд податкових спорів зокрема залишається незабезпеченим ані законодавчо, ані організаційно. Від вирішення цих завдань багато в чому залежить ефективний та стабільний розвиток судочинства в справах про податкові спори, а також збалансований захист інтересів платників податків та уповноважених податкових органів нашої держави.

## ВИСНОВКИ

В результаті написання магістерської роботи, виконаної на основі чинного законодавства України і практики його реалізації, зарубіжних та міжнародних нормативно-правових актів, теоретичного осмислення наукових праць у різних галузях юриспруденції, врахування статистичних та аналітичних матеріалів, автором сформульовано ряд висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні. Дані висновки та пропозиції представлені наступним чином:

1. На основі аналізу положень законодавства, точок зору науковців, а також фундаментальних положень теорії та філософії права автором удосконалено визначення податкового спору, під яким слід розуміти систему комплексних правовідносин, які виникають в результаті розбіжностей у позиціях суб'єктів податкових правовідносин стосовно взаємних прав та обов'язків щодо застосування податкового законодавства, і які розглядаються у адміністративному та/або судовому порядку.

2. Встановлено, що в чинному законодавстві відсутня розгорнута класифікація податкових спорів, що зумовлює наявність значної кількості позицій науковців стосовно цього питання. На основі їх узагальнення, висловлення власних поглядів, а також врахування практики вирішення названої категорії справ, в роботі проведено класифікацію податкових спорів за наступними критеріями: за видами податків та зборів; за стороною, що ініціює податковий спір; за порядком розгляду; за змістом податкового правовідношення, що зумовлює розгляд спору; за типом правовідносин, що виникають у процесі вирішення податкового спору; за змістом вимог особи, яка ініціює вирішення податкового спору; за характером податкового режиму, в межах якого виникає спір; за підвідомчістю.

3. Податкові спори досить часто виникають внаслідок застосування адміністративної відповідальності з боку судових органів та органів державної

фіскальної служби. Чинне законодавство відносить вирішення переважної більшості справ про адміністративні правопорушення в податковій сфері до компетенції місцевих судів загальної юрисдикції. Це призводить до зростання рівня завантаженості судової системи, збільшення строків розгляду відповідних справ, а також суттєво обмежує право особи на апеляційне та касаційне оскарження постанови про застосування адміністративного стягнення.

Для підвищення ефективності вирішення податкових спорів вважаємо за доцільне надати відповідним підрозділам Державної фіскальної служби України право розглядати справи про адміністративні правопорушення та виносити відповідні постанови щодо правопорушень, передбачених статтями 162-2, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-5, 166-16, 166-17 КУпАП.

4. Оновлення податкового законодавства в Україні спричинило також виникнення проблем у процесі судового вирішення податкових спорів. Вдосконалення вимагають правові положення, що визначають порядок пред'явлення адміністративного позову, відкриття провадження, апеляційного та касаційного оскарження судового рішення, строк звернення платника податків до суду з оскарженням рішення, дії, бездіяльності податкового органу, порядок зупинення виконання платником податків грошових зобов'язань, що ним оскаржуються. Необхідним є узгодження правових позицій адміністративних судів, а також податкових органів щодо розгляду окремих категорій спорів. Основними напрямками уніфікації правових позицій названих органів виступає визначення правових наслідків помилкового заповнення первинних документів, визначення правових наслідків здійснення операцій за участю фіктивних суб'єктів господарювання, недотримання вимог цивільного чи господарського законодавства, відсутності у підприємства умов, необхідних для здійснення господарської операції і т.д.

В результаті проведеного дослідження обґрунтовано та сформульовано перелік змін та доповнень до наступних положень законодавства: п. 56.18 ст.



56 ПК України, п. 56.19 ст. 56 ПК України, п. 138.2 ст. 138 ПК України, п. 139.1 ст. 139 ПК України, ч. 3 ст. 183-3, ч. 9 ст. 183-3 КАС України.

5. Провівши аналіз системи чинників, що впливають на ефективність організаційно-правового вирішення податкових спорів, зроблено висновок, що пріоритетним в їх переліку виступає правовий. Даний чинник проявляється в ступені врахування законодавством реалій правозастосовчої практики, оперативності внесення змін до спеціальних нормативних актів, доступності, системності правових норм, рівні узгодження законодавчих та підзаконних актів, а також дотриманні основних правил законотворчої діяльності при прийнятті нових правових актів та внесенні змін до них.

6. Більшість європейських країн мають розвинену систему державних органів щодо розгляду податкових спорів. В той же час, для представників романо-германської правової системи притаманними є значні строки розгляду спорів в аналізованій сфері, що негативним чином впливає на економічну діяльність та гальмує розвиток господарського обороту. Одним з варіантів вирішення даної проблеми є створення спеціальної ланки в системі судочинства, яка б займалася розглядом податкових та митних спорів. Окрім цього, розвинені країни здійснюють також запровадження так званих альтернативних форм вирішення податкових спорів, що полягають в попередженні виникнення конфлікту або ж його вирішення за мінімального втручання суду з використанням процедур медіації, комерційного арбітражу, незалежного аудиту, а також використання примирних процедур між податковим органом та платником податків.

Якщо створення системи спеціальних податкових судів у нашій державі в найближчу перспективу виглядає малоімовірним, то використання позасудових механізмів вирішення податкових спорів видається цілком реальним. Однак, на відміну від цивільного та кримінального процесу, де альтернативні способи вирішення спорів починають використовуватися, адміністративний процес, а також розгляд податкових спорів зокрема залишається незабезпеченим ані законодавчо, ані організаційно.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

---

1. Кривецька Л.М. Особливості тлумачення норм права за допомогою законодавчих дефініцій / Л.М. Кривецька // Митна справа. – 2011. – №4 (ч. 2). – С. 426-430
2. Циппеліус Р. Філософія права / Пер. з нім. Є. М. Причепій [та ін.] ; ред. пер. Пр.Є., М. Причепій. – К. : Тандем, 2000. - 300 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусол. – К. : Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. – 1432 с.
4. Толковый словарь русского языка: В 4 т./ Под ред.Д. Н. Ушакова. – М.: Гос. ин-т "Сов. энцикл."; ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1935. – 1040 с.
5. Философия: Энциклопедический словарь. — М.: Гардарики. Под редакцией А.А. Ивина. 2004. – 1072 с.
6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV // Відомості Верховної Ради України, 09.09.2005, № 35, ст. 446, стор.1358.
7. Про порядок вирішення колективних трудових спорів (конфліктів): Закон України від 03.03.1998 № 137/98-ВР // Відомості Верховної Ради України від 04.09.1998. – 1998 р., № 34, стаття 227.
8. Орахелашвили Д. Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: автореф. дисс. ... кандидата юридических наук: 12.00.14 / Орахелашвили Дмитрий Багратович. – Москва, 2004. - 19 с.
9. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. - 2-е издание переработанное и дополненное / Цветков И. В. - М.: Волтерс Клувер, 2004. – С. 3
10. Кіценко В. С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору / В. С. Кіценко // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 458–461 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10kvcvhc.pdf>

---

11. Тильчик В. В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків / В. В. Тильчик // Часопис Київського університету права : український науково-теоретичний часопис / Київський ун-т права НАН України; Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького НАН України. – Київ, 2010. – № 3. – С. 110-114

12. Караченцев І.В. Правова природа податкового спору / І.В. Караченцев // Право та державне управління. – № 2. – 2011. – С. 52-54

13. Овсянников А.А. Совершенствование отдельных элементов налоговой системы России как фактор экономического развития хозяйствующих субъектов: Дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Овсянников А. А. – Москва., 2004. –189 с.

14. Конверський А.Є. Логіка: Підручник для студентів юридичних факультетів. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 304 с.

15. Чеботарева М.В. Организационно-правовые основы деятельности адвоката по защите прав доверителя в налоговых спорах / Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Чеботарева М.В. – Москва., 2011. –185 с.

16. Усенко Є. А. Податковий конфлікт та податковий спір : співвідношення понять / Є. А. Усенко // Право і суспільство. – 2010. – № 3. – С. 165–168

17. Євсікова О.В. Поняття та зміст податкових правовідносин // Кримський юридичний вісник. – Випуск. 3 (10), ч. II. – 2010. – С. 9-18

18. Толстой Ю.К. К теории правоотношения : монография / Ю.К. Толстой. – Ленинград : Ленинградский ун-т, 1959. – 88 с.

19. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Усенко Євгенія Андріївна ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2010. - 19 с.

20. Паркулаб В.Г. До питання зумовленості суб'єктного складу учасників податкових спорів особливістю юридичних режимів в оподаткуванні / В.Г. Паркулаб // Право та державне управління. – № 2. – 2011. – С. с.61-63.

- 
21. Морозюк І.Б. Створення та функціонування спеціальних (вільних) економічних зон в Україні / І.Б.Морозюк // Економічний простір. – № 34. – 2010. – С. 81–89.
22. Положення про Державну казначейську службу України: затверджено Указом Президента України від 13 квітня 2011 року N 460/2011 // Офіційний вісник України від 26.04.2011, 2011 р., № 29, стор. 310, стаття 1266, код акту 56059/2011.
23. Положення про Державну фінансову інспекцію України: затверджено Указом Президента України від 23 квітня 2011 року N 499/2011 // Офіційний вісник України від 04.05.2011, 2011 р., № 31, стор. 11, стаття 1325, код акту 56140/2011
24. Штефан М.Й. Цивільне процесуальне право України: Академічний курс;– К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2005. – 624 с.
25. Караченцев І. В. Процедури адміністративного узгодження позицій платників та податкових органів при вирішенні податкових спорів / І. В. Караченцев // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 366–369 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11kivvpc.pdf>
26. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекцій / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
27. Пасічна І.О. Класифікаційні ознаки податкових правовідносин / І.О. Пасічна // Держава та регіони. Серія «Право». – 2011 р. – № 3. – с. 55-59.
28. Карасева М.В. Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. – М. : НОРМА, 2001. – 288 с.
29. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України від 08.04.2011 - 2011 р., № 13, / № 13-14 /, стор. 556, стаття 112
30. Марущак О. І. Держава і податки в регулюванні економічного руху / О. І. Марущак // Теорії мікро-макроекономіки. – 2010. – Випуск 35. – С. 73–81

- 
31. Берlach Н. А. Проблеми застосування адміністративної відповідальності за порушення правил здійснення господарської діяльності / Н. А. Берlach // Наше право. – 2012. – № 1, ч. 1 – С. 30–35
32. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів / К. В. Мінаєва // Форум права. – 2011. – №4.– С. 479–468
33. Адміністративна відповідальність в Україні: Навчальний посібник / За заг. ред. доц. А.Т.Комзюка. 2-е вид., перероб. і доп. – Харків: Ун-т внутр. справ, 2000. – 99 с.
34. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: Навчальний посібник – К.: Атіка, 2007. – 624 с.
35. Кіценко В.С. Поняття та структура механізму вирішення податкових спорів в Україні / В.С. Кіценко // Південноукраїнський правничий часопис. – 2010. – №2. – С. 270–272
36. Голосніченко І.П., Стахурський М.Ф., Золотарьова Н.І. Адміністративне право України: основні поняття. Навчальний посібник. / За заг. ред. доктора юридичних наук, професора І.П. Голосніченка. – К.: ГАН, 2005. – 232 с.
37. Кодекс України про адміністративні правопорушення: від 07.12.1984 № 8073-Х // Відомості Верховної Ради УРСР від 18.12.1984, № 51, стаття 1122
38. Про затвердження Порядку складання, передачі за належністю Протоколу про бюджетне правопорушення та форми Протоколу про бюджетне правопорушення: Наказ Міністерства фінансів України від 26.02.2002 № 129 // Офіційний вісник України, 22.03.2002, № 10, ст. 500, стор.361, код 21800/2002
39. Ситюк В. Феміда зволікає? Вимагайте компенсації! / В.Ситюк // Юридичний портал- ProvoToday. – 29-березня-2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pravotoday.in.ua/ua/press-centre/publications/pub-112/>

---

40. Ківалов С. В., Біла Л. Р. Адміністративне право України: Навчально-методичний посібник. — Вид. друге, перероб. і доп. — Одеса: Юридична література, 2002. — 312 с

41. Про утворення місцевих та апеляційних адміністративних судів, затвердження їх мережі та кількісного складу суддів: Указ Президента України від 16.11.2004 № 1417/2004 // Урядовий кур'єр від 24.11.2004, № 224

42. Чубара Т. На шляху до європейської інтеграції / Т. Чубара, С. Серьогін [ред.] та ін. — Щецін: Вища Школа Публічної Адміністрації в Щецині, 2009. — 208 с.

43. Усенко Р.А. Фінансові санкції за адміністративним законодавством України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Р.А. Усенко ; Інститут держави і права імені В.М. Корецького. — К., 2007. — 23 с.

44. Рішення Конституційного Суду України щодо офіційного тлумачення положень п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, чч. 1, 3 ст. 2, ч. 1 ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб): Рішення від 30.05.2001 № 7-рп/2001 // Офіційний вісник України від 29.06.2001, 2001 р., № 24, стор. 57, стаття 1076, код акту 19082/2001

45. Фінансове право України : навч. посібник : за вимогами кредитно-модульної системи організації навчального процесу / Воронова Л.К. [ та ін. ] ; за заг. ред. Л.К. Воронової. — К.: Правова єдність, 2009. — 395с.

46. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України, 19.11.1996, № 47, ст. 256

47. Загальна декларація прав людини: Прийнята і проголошена резолюцією 217 А (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року // Офіційний вісник України від 15.12.2008, № 93, стор. 89, стаття 3103, код акту 45085/2008

---

48. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод: Міжнародний документ від 04.11.1950 // Офіційний вісник України від 16.04.1998, № 13 / № 32 від 23.08.2006 / стор. 270

49. Міжнародний пакт про громадянські і політичні права: Міжнародний документ; Прийнято 16.12.1966 року Генеральною Асамблеєю ООН Док. ООН A/RES/2200 A (XXI)

50. Адміністративне право України : [підруч.] / заг. ред. Т. О. Коломоєць. – К. : Істина, 2008. – 457 с.

51. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1402-VIII // Відомості Верховної Ради України, 2016 р., № 31, ст.545.

52. Погребняк С.П. Колізії у законодавстві України та шляхи їх переборення: Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01 / С.П. Погребняк; Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. — Х., 2001. — 19 с.

53. Щодо строків оскарження рішення контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 01.11.2011 № 1935/11/13-11 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1935760-11>

54. Case of Shchokin v. Ukraine, 14 October 2010, Strasbourg // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cmiskp.echr.coe.int/tkp197/view.asp?item=1&portal=hbkm&action=html&highlight=shchokin%20%7C%20ukraine&sessionid=93737365&skin=hudoc-en>

55. Шевчук С.В. Загальнотеоретичні проблеми нормативності актів судової влади: автореф. дис... д-ра юрид. наук: 12.00.01 / С.В. Шевчук; Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. — Х., 2008. — 38 с.

56. Андрійчук О. В. Процесуальні строки у цивільному процесі: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.03 / Андрійчук Оксана Василівна; Київськ. нац. ун-т імені Тараса Шевченка. – К., 2009. – 214 с.

---

57. Сорока М. О. Сутність терміну «розумний строк» у судовому адміністративному процесі / М. О. Сорока // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 962–967.

58. Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 № 149/11/13-11 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11>

59. Бутенко В.І. Особливості реалізації процесуальної правосуб'єктності адміністративного суду / В.І. Бутенко // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. пр. - Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2009.-№1 (35).- С. 460-467.

60. Щодо права на апеляційне або касаційне оскарження судових рішень, ухвалених за результатами розгляду звернень органів державної податкової служби: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 27.10.2011 № 1901/11/13-11 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v1901760-11/conv>

61. Шкляр Т. О. Окремі аспекти оскарження рішень податкових органів / Т. О. Шкляр, М.В. Маргаритов // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского, Серия «Юридические науки». – Том 24 (63), № 2. – 2011. – С. 173-178.

62. Ухвала Харківського апеляційного адміністративного суду по справі № 2-а-33327/08/2070 від 17.12. 2009 р. / Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/8747534>.

63. Постанова Миколаївського окружного адміністративного суду по справі № 2а-8256/11/1470 від 26.01.2012 р. / Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/21955647>.



---

64. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду по справі № 2а/2370/405/2011 від 14.12. 2011 р. / Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/20635088>.

65. Постанова Одеського окружного адміністративного суду по справі № 2а/1570/7706/2011 від 21.11.2011 р. / Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/19773371>

66. Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду по справі № 2а-2789/10/1170 від 16.02.2012 р. / Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/23542236>.

67. Александр Нечитайло: «Количество налоговых споров в административных судах стремительно растет» // К. Венгрияк // ЮрЛига. – 03.04.2012 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jurliga.ligazakon.ua/news/2012/4/3/60782.htm>.

68. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 № 742/11/13-11 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11/conv>.

69. Основи податкового права: Навчальний посібник / За ред. проф. Кучерявенко М.П. – Харків: Нац. юрид. акад. України, 2003. – 400 с.

70. Экономика. Толковый словарь. – М.: "ИНФРА-М", Издательство "Весь Мир". Дж. Блэк. Общая редакция: д.э.н. Осадчая И.М.. 2000. – 768 с.

71. Словська І.Є. Законодавча ініціатива – початкова стадія законодавчого процесу / І.Є. Словська // Держава та регіони. Серія «Право». – 2011 р. – № 3. – с. 64-69.

- 
72. Законопроекування / [О.Л. Копиленко, О.В. Богачова та ін. ; за ред.: О.Л. Копиленка, О.В. Богачової]. – К. : Реферат, 2010. – 176 с.
73. Апаров А.М. Поняття адміністративного процесу в Україні / А.М. Апаров // Держава та регіони. Серія «Право». – 2011 р. – № 3. – с. 31-35.
74. Даниленко О. Податковий кодекс (огляд основних положень) / О. Даниленко // Все про податки в Україні. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.podatki.in.ua/koment\\_PK.html](http://www.podatki.in.ua/koment_PK.html)
75. Соціально-економічний розвиток України за 2015: офіційні дані Державної служби статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/so\\_ek\\_r\\_u/soekru\\_u/soekru\\_2015.zip](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/so_ek_r_u/soekru_u/soekru_2015.zip).
76. Редзюк Є.В. Трансформація фінансово - економічних відносин у світі в період нестабільності / Є.В. Редзюк // Теорії мікро-макроекономіки. – 2010. – Випуск 35. – С. 35–40
77. Музика-Стефанчук О.А. Фінансове право: Навчальний посібник – 3-тє вид., доп. і перероб. / О.А. Музика-Стефанчук – К.: Атіка, 2007. – 264 с.
78. Адміністративне право: Навч. пос. / О. І. Остапенко, З. Р. Кісіль, Р. В. Кісіль. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 536 с.
79. Горобинський М. О. Реформування податкових правовідносин в Україні на сучасному етапі / М.О. Горобинський // Демократичне врядування. – № 5 (2). – 2010. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/DeVr/2010\\_5/fail/Gorobyn.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/DeVr/2010_5/fail/Gorobyn.pdf).
80. Болдуєва О.В. Критерії оцінювання податкових відносин / О.В. Болдуєва // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – № 5. – 2009. – С. 30–36.
81. Суспільство недовіри – соціологи фіксують загальне зниження довіри українців до влади: Результати соціологічного дослідження щодо громадської довіри до влади в 2011 р. / Лабораторія законодавчих ініціатив, Компанія TNS в

---

Україні, 2011 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.parliament.org.ua/index.php?action=news&ar\\_id=2246&as=0](http://www.parliament.org.ua/index.php?action=news&ar_id=2246&as=0).

82. Doing business in a more transparent world: Doing business report 2012 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, DC, 2012. – 212 p.

83. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України: Підручник. — К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

84. Авер'янов В.Б., Андрійко О.Ф., Битяк Ю.П. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б. Авер'янова. – К.: Видавничий «Дім Ін-Юре», 2002. – 668 с.

85. Горлач М. І., Кремень В. Г. Політологія: наука про політику: підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / М. І. Грибан, В. Г. Кремень – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 840 с.

86. Оболенський О. Ю. Державна служба: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 344 с.

87. Офіційний сайт Кабінету Міністрів України: Уряди України новітнього часу // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art\\_id=1266975&cat\\_id=661266](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?&art_id=1266975&cat_id=661266)

88. Конституція України, прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р.// Відомості Верховної Ради України. – 1996.– №30.– Ст. 141.

89. Божко Ю.В. Поняття та структура податкового спору в умовах розвитку податкового законодавства / Ю.В. Божко // Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції "Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку", Суми, 21-22 травня 2011 р. – Суми., 2011. – 345 с.

90. Журавський О. А. Вирішення податкових спорів у контексті адміністративної юстиції: міжнародний аспект / О. А. Журавський // Форум

---

права. – 2011. – № 3. – С. 272–276 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/FP/2011-3/11goajma.pdf>.

91. The Basic Law (Grundgesetz): The Constitution of the Federal Republic of Germany (May 23rd, 1949) / BoD – Books on Demand, 2008, 120 p.

92. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII // ВВР України, 2016 р., № 4, стаття 43.

93. Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 № 2493-III // Відомості Верховної Ради України від 17.08.2001, 2001 р., № 33, стаття 175

94. Способи вирішення публічно-правових спорів з органами влади / Практичний посібник / Сало Л.Б., Сенюта І.Я., Хлібороб Н.Є., Школик А.М.. – Дрогобич : Коло, 2009. – 112 с.

95. Tax dispute resolution: a new chapter emerges Tax administration without borders: Ernst & Young / EYGM Limited, 2010, 68 p.

96. Мемель Йоахім. Медіація в адміністративному судочинстві України // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2007. – №4. – С. 30-36.