

**НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

*Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису*

БОНДАРЕНКО ОЛЕКСАНДР МИКОЛАЙОВИЧ



УДК 342.95

ДИСЕРТАЦІЯ

**ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ:
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело



О.М. Бондаренко

Науковий консультант

Миськів Леся Ігорівна,

доктор юридичних наук, доцент

Київ – 2020

АНОТАЦІЯ

Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – (081 – Право) – Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Дніпро, 2020.

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми — розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, спрямованих на досягнення поставленої мети.

Розкриваються етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів. Виокремлено та охарактеризовано три основні етапи розвитку правового регулювання вирішення податкового спору.

Визначається поняття та з'ясовуються юридичні ознаки податкового спору. Під податковим спором запропоновано розуміти ситуацію, за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно проходити у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій.

Узагальнюються види правовідносин, які виникають під час вирішення

податкового спору та розкрити проблеми їх співвідношення. Виокремлено та охарактеризовано такі види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні та адміністративно-процедурні.

Встановлюються особливості правового статусу сторін податкового спору. Визначено правовий статус сторін податкового спору, як сукупність, передбачених нормами чинного законодавства, прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний характер

Характеризується предмет податкового спору. З'ясовано, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, наявності яких не врегульовано розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Систематизуються підстави припинення податкового спору. Виокремлено такі підстави припинення податкового спору: а) відмова скаржника, заявника від поданої скарги, позову. Згідно з чинним законодавством, особа, яка звернулася до адміністративного чи судового органу, може відмовитися від заявлених вимог до прийняття рішення у справі; б) визнання відповідачем позовних вимог; в) примирення сторін; г) прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті.

Визначається поняття та окреслюються структура механізму правового регулювання вирішення податкового спору. Обґрунтовано, що основними елементами механізму правового регулювання вирішення податкового спору є: а) правові принципи, які формують ідейну основу механізму правового регулювання вирішення податкових спорів; б) норми права; в) нормативно-

правовий акт; г) відповідні правовідносини; д) юридичний факт; е) акти реалізації прав та обов'язків (зокрема, правозастосування).

Окреслюються правові засади вирішення податкового спору. Під поняттям «правові засади вирішення податкового спору» запропоновано розуміти найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До таких аспектів належать: гарантії вирішення податкового спору; правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору.

Розкриваються етапи вирішення податкових спорів. Розкрито особливості етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку, тобто коли спір передається на вирішення відповідного повноважного контролюючого органу. Такими етапами вирішення податкового спору є: а) ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків; б) перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання; в) розгляд спору по суті; г) прийняття рішення у справі та його оформлення; д) виконання рішення у справі.

З метою підвищення якості та ефективності процедур позасудового вирішення податкових спорів, пропонується здійснити такі кроки: а) запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів; б) перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів з площини підзаконного регулювання винятково на рівень закону; в) законодавчо закріпити принципи проведення переговорів та адміністративного оскарження; г) врегулювати питання використання медіації для вирішення податкового спору; д) підвищити рівень відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження; е) удосконалити законодавче врегулювання правового статусу

представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного оскарження.

Формулюються перспективні напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів.

Опрацьовуються концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору. Встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації, як засобу вирішення податкового спору, – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру.

Узагальнюється зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та окреслюються можливості його використання в Україні. З метою вдосконалення організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів в Україні, корисним для врахування і можливого впровадження є: а) відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів. Цей захід є особливо корисним в умовах, коли податкове законодавство має складний характер і характеризується наявністю прогалін, колізій та інших недоліків, у зв'язку, що зумовлює необхідність забезпечення високопрофесійного підходу до правозастосовної діяльності у цій сфері; б) створення інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій. Втім головне призначення цього інституту навіть не так допомагати у вирішенні податкових спорів, як не допускати їх виникнення взагалі, сприяти урегулюванню розбіжностей між податковими органами та платниками податків на початкових етапах; в) активне

використання медіації, як альтернативного засобу вирішення податкового спору, завдяки якій забезпечується значна економія часу та коштів платників податків; г) встановлення обов'язковості адміністративної процедури забезпечує більш раціональний, якісний та ефективний підхід до вирішення податкових спорів і суттєво зменшує навантаження на суди. Такий крок не можна вважати обмеженням права особи на звернення до суду, так як воно повністю залишається у платника податків, однак для його реалізації потрібне виконання необхідної умови у вигляді проходження адміністративної процедури.

Ключові слова: податковий спір, правове регулювання, вирішення податкових спорів, правовідносини, правовий статус, предмет, метод, форми, методи, принципи, позасудове вирішення податкового спору, судовий розгляд, податкова медіація.

SUMMARY

Bondarenko O.M. Theory and Practice of Tax Disputes Resolution: Conceptual Principles. – *Qualifying scientific work as the manuscript.*

The thesis for a doctoral degree by the specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – (081 – Jurisprudence) – Scientific Institute of Public Law, Kyiv, Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs. – Dnipro, 2020.

The author of the dissertation has provided theoretical generalization and a new solution to the scientific problem – the author has revealed the essence and peculiarities of tax disputes resolution and has worked out the conceptual principles for improving the ways of resolving tax disputes. As a result of the conducted research, the author has formulated a number of new conceptual provisions and conclusions, suggested personally by the author, aimed at achieving the set objective.

The stages of formation and development of legal regulation of tax disputes resolution have been revealed. The author has distinguished and characterized

three main stages of the development of legal regulation of tax disputes resolution.

The author has determined the concept and has clarified the legal features of tax disputes. The situation, when there are differences between the taxpayer and the State Tax Service of Ukraine on any issue in the field of tax relations, has been offered to understand as the tax dispute. Such differences should be resolved in any form defined at the legislative level, in particular: administrative and / or judicial.

The types of legal relations that arise in resolving tax disputes have been generalized and the problems of their correlation have been revealed. The author has distinguished and characterized following types of legal relations that arise during tax disputes resolution: 1) material and legal; 2) procedural and legal; 3) administrative: administrative and procedural, administrative and procedural.

The peculiarities of the legal status of the parties to tax disputes have been established. The legal status of the parties to tax disputes has been defined as a set, stipulated by the norms of the current legislation, the rights and obligations of the parties to the said disputes, which determine their possible and necessary variants of behavior while resolving the disputed situation. Due to the legal status, the conduct of the subjects, in particular the parties to the dispute, has consistent and purposeful, predictable and intended nature.

The subject matter of tax disputes has been characterized. It has been found out that the grounds for the emergence of tax disputes are specific life circumstances, in the presence of which the differences between the taxpayer and the supervisory authority over certain tax issues are not regulated, and which are settled by the competent judicial authority in accordance with the procedure established by law.

The grounds for termination of tax disputes have been systematized. The following grounds for termination of tax disputes have been distinguished: a) refusal of a complainant, the applicant from the filed complaint, the claim. Under the current law, a person who has applied to an administrative or judicial authority may refuse from the stated requirements until making a decision in the case; b) admission of the defendant's claim; c) reconciliation of the parties;

d) deciding on the merits of the case.

The author has defined the concept and has outlined the structure of the mechanism of legal regulation of tax disputes resolution. It has been substantiated that the main elements of the mechanism of legal regulation of tax disputes resolution are: a) legal principles that form the ideological basis of the mechanism of legal regulation of tax disputes resolution; b) norms of law; c) a regulatory act; d) appropriate legal relations; e) a legal fact; f) acts of the realization of the rights and obligations (in particular, enforcement).

The legal principles for resolving tax disputes have been outlined. The author has offered to understand the most important (determining), enshrined in the current legislation, the legal aspects (properties) of the institution of settlement of the said dispute, which are necessary for its proper functioning, as the concept of “legal principles for the resolution of tax disputes”. These aspects include: guarantees of tax disputes resolution; the legal status of the parties to the dispute, as well as the subject empowered to resolve the dispute; principles and procedure, forms and methods of disputes resolution.

The stages of resolving tax disputes have been revealed. The peculiarities of the stages of resolving tax disputes within administrative procedure have been revealed, i.e., when the dispute is referred to the decision of the respective competent controlling agency. These stages of resolving tax disputes are: a) initiating an appropriate administrative procedure that begins with filing a complaint by the taxpayer; b) verification of the complaint for its compliance with the legal requirements in terms of registration and submission procedure; c) consideration of the dispute on the merits; d) decision-making in the case and its execution; e) enforcement of the decision in the case.

In order to improve the quality and efficiency of the procedures of out-of-court tax dispute settlement, it has been offered to take the following steps: a) to introduce a negotiated form of tax conflict settlement; b) to transfer the regulatory principles of tax disputes resolution from the field of by-law regulation to the level of law; c) to enshrine the principles of negotiations and administrative appeals in

the legislation; d) to regulate the use of mediation to resolve the tax dispute; e) to increase the level of openness and transparency of resolving tax disputes in the procedure of administrative appeal; f) to improve the legislative regulation of the legal status of representatives of the Council of Business Ombudsmen and the central agency of executive power, which ensures the formation and implements the state financial policy, during the consideration of a tax dispute under the procedure of administrative appeal.

Perspective directions of improving the court resolution of tax disputes have been formulated.

The conceptual principles of introducing tax mediation as a way of resolving tax disputes have been worked out. It has been established that the conceptual principles of introducing mediation as a mean of resolving tax disputes are key, basic, starting ideas, provisions that in their unity reflect the understanding of the nature of this phenomenon, its functional purpose, directions of development and interaction with other phenomena, in particular legal ones.

International experience of legal regulation of resolving tax disputes has been summarized and the possibilities of its application in Ukraine have been outlined. In order to improve organizational and legal mechanism for resolving tax disputes in Ukraine, it is useful to take into account and possible implementation: a) the delimitation of tax disputes from administrative and the creation of specialized tax courts for their resolution. This measure is particularly useful in situations, where tax legislation is complex and characterized by gaps, conflicts and other deficiencies, which necessitates a highly professional approach to legal enforcement activity in this field; b) the establishment of an institution of private tax advisers, who will contractually represent the interests of taxpayers in administrative agencies, in particular on issues of conflict resolution. However, the main purpose of this institution is not so much to help in resolving tax disputes, as in preventing them from occurring at all, helping to resolve differences between tax authorities and taxpayers at initial stages; c) the active use of mediation as an alternative mean of resolving tax disputes, which provides significant savings to

taxpayers' time and money; d) the imposition of administrative procedure requires more streamlined, high-quality and efficient approach to tax disputes resolution and significantly reduces the burden on the courts. Such a step cannot be considered as a restriction on the right of a person to go to court, since it entirely remains with the taxpayer, but for its implementation requires the fulfillment of the necessary condition in the form of administrative procedure.

Keywords: tax dispute, legal regulation, tax disputes resolution, legal relations, legal status, subject matter, method, forms, methods, principles, out-of-court tax disputes settlement, court hearing, tax mediation.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

Монографія:

1. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2019. 484 с.

Статті в періодичних фахових виданнях України:

1. Бондаренко О.М. До характеристики правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3. Том 4. С. 150-155.

2. Бондаренко О.М. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів (з давніх часів до утворення СРСР). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 34. Ч. 2. Т. 3. С. 124-129.

3. Бондаренко О.М. Генеза правового регулювання вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Ужгородського національного*

університету. Серія «Право». 2015. Випуск 33. Ч. 2. Т. 3. С. 99-103.

4. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки податкового спору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2016. Випуск 40. Т. 4. С. 102-106.

5. Бондаренко О.М. До характеристики підстав припинення податкового спору. *Юридичний бюлетень*. 2017. №5. С. 92–97.

6. Бондаренко О.М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 127-131.

7. Бондаренко О.М. До проблеми визначення поняття правовий статус сторін податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 4. Том 1. С. 118–122.

8. Бондаренко О.М. До характеристики обов'язків сторін податкового спору під час його вирішення у судовому порядку. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 11. С. 66–69.

9. Бондаренко О.М. До характеристики предмету податкового спору. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. № 4. С. 56–67.

10. Бондаренко О.М. До характеристики гарантій вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4 (25). Том 1. С. 106-109.

11. Бондаренко О.М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 3. С. 111-115.

12. Бондаренко О.М. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1. Том 4. С. 133-137.

13. Бондаренко О. М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 144-148.

14. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки механізму правового

регулювання вирішення податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 1. Том 1. С. 120-125.

15. Бондаренко О.М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 110-114.

16. Бондаренко О.М. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №5 (279). С. 115–119.

17. Бондаренко О.М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 123-128.

Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:

18. Бондаренко А.Н. К характеристике оснований прекращения налогового спора. *Право и политика*. 2017. № 3. С. 301–305. (Киргизька Республіка).

19. Бондаренко А.Н. Концептуальные основы введения налоговой медиации как способа решения налогового спора. *Право и политика*. 2018. № 2. С. 74–79. (Киргизька Республіка).

20. Бондаренко А.Н. Права сторон налогового спора, как элемент их правового статуса. *Право и Закон*. 2018. № 1. С. 191–196. (Киргизька Республіка).

21. Бондаренко А.Н. Опыт германии в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и политика*. 2018. № 3. С. 63–67. (Киргизька Республіка).

22. Бондаренко А.Н. Опыт США и Великобритании в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 15–20. (Киргизька Республіка).

23. Бондаренко О.М. До характеристики принципів вирішення

податкового спору. Visegrad journal on human rights. 2019. № 3 (Volume 2). P. 33-38. (Словацька Республіка)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

24. Бондаренко О.М. Примирення сторін як підстава припинення податкового спору. Теорія і практика розвитку правових інститутів: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 березня 2016 р.). К. : «Науково-дослідний інститут публічного права», 2016. С. 78–80.

25. Бондаренко О.М. До характеристики адміністративно-процедурних правовідносин які виникають під час вирішення податкових спорів. Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12-13 серпня 2016 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80.

26. Бондаренко О.М. До характеристики переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 27-28 січня 2017 року. Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2017. С. 99-102

27. Бондаренко О.М. Відмови скаржника, як підстава припинення податкового спору. Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 7–8 квітня 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 96-97.

28. Бондаренко О.М. До характеристики права користуватися послугами представника при вирішенні податкового спору. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 9–10 червня 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 53-55.

29. Бондаренко О.М. Оскарження податкових консультацій, як предмет виникнення податкового спору. Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 19–20 січня 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 68-70.

30. Бондаренко О.М. До проблеми запровадження переговорної форми врегулювання податкових конфліктів. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69

31. Бондаренко О.М. До проблеми переведення нормативно-правових засад вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання виключно на рівень Закону. Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15–16 березня 2019 року). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90.

ЗМІСТ

ВСТУП	1
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ	17
1.1. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів	17
1.2. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів	32
1.3. Поняття та юридичні ознаки податкового спору.....	52
1.4. Види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: проблеми співвідношення.....	71
Висновки до розділу 1	86
 Розділ 2. СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО СПОРУ.....	 90
2.1. Правовий статус сторін податкового спору	90
2.2. Характеристика предмету податкового спору	120
2.3. Підстави виникнення податкового спору	137
2.4. Підстави припинення податкового спору	157
Висновки до розділу 2	170
 Розділ 3. МЕХАНІЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ	 178
3.1. Поняття та структура механізму правового регулювання вирішення податкового спору.....	178
3.2. Правові засади вирішення податкового спору.....	195
3.3. Принципи вирішення податкового спору.....	214
3.4. Форми та способи вирішення податкового спору	237
Висновки до розділу 3	256

Розділ 4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ.....	264
4.1. Етапи вирішення податкових спорів.....	264
4.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів	295
4.3. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів	309
4.4. Концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору.....	322
4.5. Зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та можливості його використання в Україні	334
Висновки до розділу 4	348
ВИСНОВКИ.....	355
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	365
ДОДАТКИ.....	427

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Особливе місце у системі суспільних відносин відведене податковим правовідносинам, у ході яких справляються податки, які виконують надзвичайно важливу роль у забезпеченні соціально-економічного розвитку суспільства і держави. Обов'язок сплачувати податки безпосередньо закріплений у Конституції України. Так, згідно статті 67 Основного Закону: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». З метою справляння податків та контролю за виконанням платниками податків своїх податкових обов'язків, в державі створено та функціонує відповідний податковий механізм. Специфіка податкових відносин, в яких стикаються приватні та публічні інтереси, зумовлює високий ризик виникнення конфліктних, спірних ситуацій між їх сторонами. І хоча протягом останніх років влада, задля забезпечення балансу між зазначеними інтересами та їх узгодження, активно розвиває і просуває ідею партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами, податкові спори, втім, є досить поширеним явищем в нашій державі. Очевидно, що у таких спорах більш вразливою стороною є платники податків, так як вони не наділені владними повноваженнями, на відміну від контролюючих органів. А тому наявність ефективного та дієвого правового механізму вирішення податкових спорів є надзвичайно важливою гарантією захисту прав і законних інтересів платників податків від протиправних дій та рішень, зловживання владою з боку контролюючих органів та їх посадових осіб, забезпечення верховенства права та режиму законності у сфері податкових відносин. Наявний на сьогодні в нашій державі механізм вирішення податкових спорів має низку проблем, що, насамперед,

пояснюються недоліками і прогалинами у його нормативно-правовому базисі.

Проблематику вирішення податкових спорів в Україні у своїх працях досліджували, зокрема, такі правознавці: І. І. Бабін, І. М. Бондаренко, М. В. Гридчина, О. О. Дмитрик, М. В. Жернаков, С. В. Зицик, М. П. Кучерявенко, В. Л. Ортинаський, П. С. Пацурківський, Н. Ю. Пришва, В. Б. Тропіна, Л. В. Трофімова, Є. А. Усенко, О. В. Щербанюк та інші. Так, протягом останніх років адміністративно-правові засади вирішення податкових спорів розглядалися в межах більш широких проблематик. Серед таких праць, варто відзначити: дисертаційну роботу Жернакова М.В. на тему «Податкові спори: реформування механізмів вирішення» (2016 рік). В роботі досить багато уваги присвячено аналізу різних правових механізмів вирішення податкових спорів, однак зазначена праця була підготовлена до реорганізації Державної фіскальної служби та реформування центральних органів виконавчої влади. Саме тому багато аспектів вирішення податкових спорів, які розглядаються у дослідженні Жернакова М.В. втратили свою актуальність та практичну значимість; дисертацію Курило В. О. на тему: «Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз» (2017 рік). В роботі розглянуто питання вирішення податкових спорів у ряді зарубіжних країн, зокрема: Великій Британії, Німеччині, США та інших, а також визначаються можливості імплементації такого досвіду в Україні, однак питання судового та позасудового вирішення податкових спорів саме в Україні досліджено поверхнево; дисертацію Чорної А. М. на тему: «Адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування» (2018 рік). В роботі акцентується увага на характеристиці стану забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування, при цьому наголошується на важливості виконання податковими органами сервісної функції та на необхідності дотриманні балансу між правами та обов'язками платників податків. В свою чергу питання вирішення розбіжностей, які виникають між підприємцями та податковими органами, розглядаються

поверхнево; дисертацію Скапоуценка О.Д. на тему: «Адміністративно-правове регулювання електронного адміністрування податків в Україні» (2018 рік). В роботі розглядаються та аналізуються спірні питання, які можуть виникнути під час електронного адміністрування податків в Україні, проте проблема розгляду податкових спорів не досліджується; дисертацію Соф'їна М. І. на тему: «Організаційно-правові проблеми здійснення фіскальної політики в державі в умовах євроінтеграції» (2020 рік). В роботі аналізуються поняття та встановлюються особливості фіскальної політики в Україні в умовах євроінтеграції, а також акцентується увага на тому, що існує безліч спірних питань, які виникають між податковими органами та платниками податків, однак при цьому процедура вирішення таких спорів не розглядається; тощо.

Проте, незважаючи на наукові зусилля цих та інших правників, означена проблематика залишається актуальною, адже у державі тривають реформаційні процеси, що супроводжуються відповідними змінами у законодавстві, зокрема й у тому, що регулює питання вирішення податкових спорів. Практика свідчить, що ці зміни не завжди є продуманими, через що, досить часто, вони не тільки не усувають наявні раніше законодавчі прогалини та інші недоліки, але й спричиняють появу нових. Крім того, необхідно зазначити, що комплексного науково-теоретичного дослідження інституту вирішення податкових спорів, з урахуванням останніх законодавчих змін і нововведень, протягом останніх років вітчизняними правниками не проводилося, більшість із них обмежується лише аналізом окремих проблемних аспектів зазначеного інституту.

Таким чином, необхідність забезпечення вирішення податкових спорів, недостатня розробленість процедурних аспектів вирішення податкових спорів, а також відсутність монографічних досліджень проблем вирішення податкових спорів, обумовлюють актуальність дослідження теорії та практики вирішення податкових спорів.

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

грантами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до основних положень Національної стратегії розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 роки (указ Президент України від 26 лютого 2016 року №68/2016, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, (розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р), Концепції з ІТ-централізації в системі управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 року № 594-р.), Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року (розпорядження КМУ від 10 липня 2019 р. № 526-р), Плану заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки (розпорядження КМУ від 23 січня 2019 р. № 77-р), та науково-дослідницької теми Науково-дослідного інституту публічного права: «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Мета і задачі дослідження. Мета дисертації полягає в тому, щоб за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі опрацювання наукових здобутків вчених, норм чинного законодавства України та міжнародних нормативно-правових актів, практики розгляду податкових спорів, розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації необхідно було вирішити такі основні *задачі*:

- розкрити етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів;
- з'ясувати сучасний стан дослідження правового регулювання вирішення податкових спорів;
- визначити поняття та з'ясувати юридичні ознаки податкового спору;
- узагальнити види правовідносин, які виникають під час вирішення

податкового спору та розкрити проблеми їх співвідношення;

- встановити особливості правового статусу сторін податкового спору;
- охарактеризувати предмет податкового спору;
- розкрити підстави виникнення податкового спору;
- систематизувати підстави припинення податкового спору;
- визначити поняття та окреслити структуру механізму правового регулювання вирішення податкового спору;
- окреслити правові засади вирішення податкового спору;
- виявити форми та способи вирішення податкового спору;
- розкрити етапи вирішення податкових спорів;
- запропонувати шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів;
- сформулювати перспективні напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів;
- опрацювати концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору;
- узагальнити зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та окреслити можливості його використання в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають при вирішенні податкових спорів.

Предметом дослідження є теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади.

Методи дослідження. Під час підготовки дисертаційного дослідження в комплексі використано сучасні загальні та спеціальні методи наукового пізнання. Так, етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів розкрито за допомогою використання історико-правового методу (підрозділ 1.1). Аналітичний метод використано під час з'ясування сучасного стану дослідження правового регулювання вирішення податкових спорів (підрозділ 1.2). За допомогою використання логіко-

семантичного методу визначено такі терміни як: «податковий спір» (підрозділ 1.3), «правовий статус сторін податкового спору» (підрозділ 2.1), «предмет податкового спору» (підрозділ 2.2), «механізм правового регулювання вирішення податкового спору» (підрозділ 3.1), «принципи вирішення податкового спору» (підрозділ 3.3), «форми та методи вирішення податкового спору» (підрозділ 3.4), «податкова медіація» (підрозділ 4.4). За допомогою методу групування та класифікації узагальнено види правовідносин, які виникають під час вирішення податкових спорів (підрозділ 1.4), систематизовано елементи правового статусу сторін податкового спору (підрозділ 2.1), підстави виникнення та припинення податкового спору (підрозділи 2.3, 2.4), принципи, форми та способи вирішення податкового спору (підрозділи 3.3, 3.4). Формально-юридичний метод використано під час аналізу правових засад вирішення податкових спорів (підрозділ 3.2). Порівняльно-правовий метод використовувався під час узагальнення зарубіжного досвіду правового регулювання вирішення податкових спорів та при окресленні можливостей його використання в Україні (підрозділ 4.5). Метод критичного аналізу використано під час опрацювання напрямків вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів та напрямків вдосконалення судового вирішення податкових спорів (підрозділи 4.2, 4.3). В роботі використовувались й інші методи наукового пізнання.

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці вчених різної галузевої належності, зокрема загальної теорії держави і права, адміністративного права, адміністративного процесу, податкового права, фінансового права, інших правових наук, у тому числі зарубіжних дослідників. Нормативною основою роботи є Конституція України, міжнародні нормативно-правові акти, закони та підзаконні нормативно-правові акти. Інформаційну та емпіричну основу дисертацію становлять узагальнення практики вирішення податкових спорів як у судовому так і позасудовому порядку. У ході дисертаційного дослідження було також

використано власний досвід роботи у податкових органах.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб, за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі опрацювання наукових праць вчених, норм чинного законодавства України та міжнародних нормативно-правових актів, практики розгляду податкових спорів, розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем.

Основні наукові положення, які виносяться на захист:

– на монографічному рівні опрацювано концептуальні засади впровадження медіації, як засобу вирішення податкового спору, у зв'язку з чим охарактеризовані ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру;

– обґрунтовано позицію автора, що основними завданнями вирішення податкових спорів є: а) забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи; в) забезпечити захист, відновлення та (або) належної реалізації суб'єктами тих їх прав, законних інтересів з приводу порушення, обмеження яких і виник податковий спір; г) здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових і тісно пов'язаних із ними відносин;

– здійснено аналіз співвідношення правовідносин, які виникають під час вирішення податкових спорів, у зв'язку з чим обґрунтовано, що при вирішенні податкового спору виникає чимала кількість правовідносин, які регулюються великою кількістю норм права. Про цьому відзначено, що всі правовідносин залежать, а в деяких випадках, і породжують одне одного. Саме тому, правовідносини, що виникають в процесі вирішення податкового

спору незалежно від того, яким чином такий спір вирішується, необхідно розглядати в комплексі, нерозривно одне від одного. Все це в свою чергу підтверджує, що вказані правовідносини спрямовані на те, щоб забезпечити справедливе вирішення податкового спору, а тому, першочерговим завданням законодавця є створити правове поле для ефективного функціонування окреслених правових відносин;

– систематизовано права та обов'язки сторін податкового спору, у зв'язку з чим, наголошено, що в цілому чинне законодавство закріплює перелік основних прав і обов'язків сторін податкового спору, необхідних для забезпечення його справедливого вирішення у адміністративному порядку. При цьому відмічено, що по-перше, права і обов'язки сторін розпорочені у декількох нормативно-правових актах, різної юридичної сили. Підкреслено, що свою конкретизацію вони отримали, переважно на рівні відомчих підзаконних актів, а не законів. А по-друге, акцентовано увагу, що не менш важливим є не лише встановлення чітких матеріально-правових та процедурних засад вирішення спору, але й забезпечення належного рівня правової та професійної культури посадових осіб контролюючих органів, які дані спори вирішують. Йдеться про те, що розглядаючи спір, посадовці мають керуватися не інтересами служби, в якій вони працюють, та виходити не із міркувань «захисту своїх», а забезпечувати режим правової законності та правового порядку, у тій сфері, де вони виконують контрольні-наглядові завдання та функції. І, відповідно, повинні неупереджено та об'єктивно, виключно з позиції закону, вирішувати усі спірні ситуації, що у ній виникають;

– запропоновано з метою зміцнення гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема права на безперешкодне оскарження податкової консультації, чітко визначити вимоги до структури змісту такої консультації, а саме встановити, що вона (податкова консультація) повинна мати чітку резолютивну частину, в якій викладається конкретна позиція контролюючого органу з питань реалізації відповідних норм податкового

права;

– визначено, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких неврегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку;

– акцентовано увагу на важливості реєстрації звернення, в тому числі скарги. Відзначено, що факт здійснення даної реєстрації свідчить про те, що це звернення було прийняте, попередньо опрацьоване на предмет його відповідності формальним вимогам та передане належній посадовій особі контролюючого органу чи його структурному підрозділу для прийняття рішення по ньому. Тобто суперечка, розбіжності між громадянином та контролюючим органом (його посадовою особою) переходять із площини конфлікту у площину юридичного спору після того, як звернення першого було зареєстроване. Крім того, згідно чинного порядку роботи із зверненнями громадян у органах ДПС, саме з моменту здійснення означеної реєстрації, розпочинаються строки розгляду звернення;

– запропоновано у законодавстві, яке регулює адміністративний порядок вирішення податкових спорів, передбачити, що компетентний орган, посадова особа зобов'язані протягом трьох днів починаючи з наступного дня після реєстрації скарги, прийняти рішення про її залишення без розгляду, якщо для цього є підстави. Відповідно, якщо протягом даного строку такого рішення прийнято не буде, вона вважається такою, що розглядається по суті;

– систематизовано основні правові гарантії вирішення податкових спорів, до яких запропоновано віднести такі: а) матеріально-правові, тобто норми права, які закріплюють право особи на звернення до компетентного органу за вирішення відповідної спірної ситуації; б) процедурно-процесуальні, які передбачають існування багаторівневої процедури вирішення спірної ситуації, що дозволяє сторонам спору, в разі їх незгоди із рішенням по справі відповідного компетентного органу, продовжувати

домагатися справедливості, звертаючись до іншого органу чи посадової особи, згідно встановленої процедури; в) інституційно-організаційні. Змістом даної гарантії є створення та належне функціонування у державі системи відповідних компетентних органів, до повноважень яких віднесені питання вирішення податкових спорів; г) контрольно-наглядові;

– встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації як засобу вирішення податкового спору – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру;

– розуміння того, що процес розвитку законодавства, яке регулює питання вирішення податкових спорів не є завершеним. Разом із тим відмічено, що в останні десять років законодавець зробив великий крок на шляху покращення процедури вирішення податкового спору, зокрема у адміністративному порядку;

– характеристику мети вирішення податкового спору якою є: по-перше, забезпечення реалізації конституційних гарантій осіб на оскарження дій, бездіяльності суб'єкта владних повноважень; по-друге, забезпечення панування правової справедливості і режиму законності у податковій сфері;

– обґрунтування, що податковий спір за своєю сутністю хоча і є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин;

– розуміння того, що сторони перебувають у рівному положенні, тобто користуються однаковим обсягом прав та обов'язків і якихось переваг контролюючий орган перед платником податків немає. Більш того у певних аспектах судового вирішення податкового спору закон надає платнику податків певні переваги як то: обмеження можливості звернення до суду контролюючого органу конкретним колом випадків; неможливість подання ним зустрічного позову; більш короткий строк для звернення контролюючим

органом до суду; презумпція винуватості контролюючого органу у випадку оскарження правомірності його рішень, дій чи бездіяльності; заборона даного органу посилалися на докази, що не були покладені ним в основу прийнятого рішення, яке оскаржується;

– обґрунтування, що у випадку вирішення податкового спору у адміністративному порядку фактичний склад зазначеної підстави складають наступні обставини: по-перше, подання особою скарги до податкового органу вищестоящого по відношенню до того, із якими виник податковий конфлікт; по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі; по-третє, факт відсутності рішення про залишення скарги без розгляду;

– розуміння того, що у випадку вирішення податкового спору у судовому порядку фактичний склад підстави його виникнення формують наступні обставини: по-перше, подання позовної заяви; по-друге, відкриття провадження по справі. Наявність даного юридичного факту свідчить про те, що суддя не виявив у матеріалах позовної заяви підстав для її залишення без руху, повернення заявнику чи відмови у відкритті провадження, і вбачає за можливе розпочати по справі відповідне провадження;

– обґрунтування того, що навіть у випадку добровільної відмови платника податків від скарги, адміністративні органи, їх посадові особи, що уповноважені її розглядати, повинні з'ясувати причини такої відмови із тим, щоб упевнитися, що вона (відмова) не порушує права скажника, що вона вчинена не в наслідок тиску з боку контролюючого органу чи посадової особи, дії яких оскаржуються. Крім того, безумовна відмова скажника від скарги, дає змогу суб'єкту, рішення, дії, бездіяльність якого оскаржуються, уникнути негативних наслідків за їх вчинення, що є не правильним. Адже розгляд скарги – це не лише інструмент захисту прав і законних інтересів скажника, але й засіб перевірки стану законності у діяльності нижчестоящих ланок контролюючих органів;

– характеристику ознак механізму правового регулювання вирішення податкового спору, до яких віднесено: а) системний характер; б)

динамічний характер; в) має внутрішню структуру, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму; г) є частиною загального механізму правового регулювання; ґ) має власні завдання та функції; д) реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур; є) починає діяти (функціонувати) виключно у наслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору;

– розуміння поняття «гарантії вирішення податкових спорів», які являють собою сукупність умов і факторів, що у своїй єдності, забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів;

– обґрунтування, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її очевидними перевагами є: а) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги; б) дешевизна, оскільки використання даної форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів; в) оперативність вирішення справи;

– визначення поняття «етап вирішення податкового спору» під яким запропоновано розуміти логічно завершену стадію процесу чи процедури вирішення податкового спору, що складається із сукупності взаємопов'язаних, послідовних дій та рішень, спрямованих на вирішення однорідних завдань та забезпечення належного підґрунтя для переходу до наступного етапу;

– перелік ключових етапів переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту, до яких запропоновано віднести наступні: а) ініціація переговорів та підготовка до них; б) реалізація переговорного процесу; в) оформлення та виконання сторонами, досягнутих за підсумками переговорів, домовленостей;

– розуміння медіації як способу вирішення податкового спору, який являє собою структуровану процедуру переговорів сторін податкового спору, що відбуваються за участі нейтрального посередника – медіатора, який сприяє конфліктуючим сторонам у досягненні між ними домовленостей на взаємоприйнятних умовах;

– обґрунтування, що поняття податкового конфлікту та податкового спору хоча і є схожими, однак при цьому вони не є тотожними. У даному випадку конфлікт є більш широкою категорією, і власне є передумовою до виникнення податкового спору, а відтак, якщо податковий конфлікт було переведено у процесуально-правову площину, та є необхідність залучення адміністративного органу чи суду, то він «переростає» у податковий спір;

– розуміння того, що у контексті вирішення податкового спору правозахисна функція полягає у тому, що за наслідками його розгляду, компетентним органом (посадовою особою), уповноваженим вирішувати такі спори, застосовуються відповідні заходи щодо відновлення порушених прав, законних інтересів скаржника та (або) усунення перешкод для їх реалізації, забезпечення відшкодування шкоди, завданої протиправними діями (бездіяльністю) з боку іншої сторони спору. Тобто правозахисна функція – орієнтована на відновлення стану правової справедливості та законності. Вона, безпосередньо реалізується у повному обсязі тоді, коли буде встановлено протиправний характер поведінки іншої сторони спору, дії чи бездіяльність якої оскаржуються;

– точка зору, що перед державою стоїть важливе завдання, яке полягає у створенні всіх необхідних організаційно-правових основ для того, щоб: по-перше, мінімізувати кількість податкових спорів; по-друге, у разі їх виникнення забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення;

– розуміння співвідношення понять «розбіжність», «конфлікт» та «спір», у зв'язку з чим відзначено, що вони не тотожні, і не є синонімами. «Розбіжність» являє собою найбільш простору категорію, що включає у себе і «конфлікт» і «спір»;

– обґрунтування доцільності встановити строк протягом якого суб'єкт, що розглядає скаргу, повинен вирішити: відкривати по ній провадження чи ні. Відповідно відкликання платником податків своєї скарги до моменту початку розгляду справи по суті, не повинно позбавляти його права повторного звернення до даного органу із цією ж скаргою;

– перелік основних принципів податкових спорів, у зв'язку із чим доведено, що до ключових ознак (властивостей) принципів вирішення податкового спору віднесено такі: а) обумовлені об'єктивно існуючими закономірностями, взаємозв'язками у суспільному житті; б) мають відносно стабільний, універсальний та імперативний характер; в) прямо чи опосередковано відображаються на рівні законодавства; г) мають першочергову роль по відношенню до правових норм і виступають важливим засобом правового регулювання, особливо у тих випадках, коли мають місце прогалини права; г) характеризують глибинну правову сутність, природу досліджуваного інституту;

– висновок, що недоліками адміністративної форми вирішення податкових спорів є: по-перше, те, що юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має по відношенню до останнього організаційно-управлінські повноваження; по-друге, має місце недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори; по-третє, має місце досить загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації даної форми, що обумовлює наявність ньому певних прогалин та інших недоліків;

– окреслення переваг судової форми вирішення податкових спорів, якими є те, що: а) судді є професійними юристами, які володіють необхідними знаннями і досвідом у сфері права, зокрема в частині його застосування; б) суд є безстороннім суб'єктом, який не має відношення ані до вертикалі управлінської вертикалі, до якої належить контролюючий орган, ані до суб'єктів, які оскаржують рішення, дії, бездіяльність останнього. Забезпечення неупередженості та об'єктивності суду і судового провадження

зокрема забезпечується інститутом відводу судді, секретаря суду, спеціаліста, перекладача зобов'язані заявити самовідвід; в) чітко визначено правовий статусу учасників справи та детально регламентовано процедуру її розгляду; г) виконання рішення суду забезпечується силою державного впливу аж до примусу;

– обґрунтування висновку, що ознаками, які розкривають суть медіації є такі: а) має структурований, втім не жорстко формалізований характер; б) може бути реалізована тільки за обопільної згоди конфліктуючих сторін, тобто є добровільною; в) відбувається за обов'язкової участі медіатора, що обирається сторонами спору за взаємною домовленістю, є незалежним, неупередженим учасником переговорного процесу, який у однаковій мірі сприяє сторонам у знаходженні взаємоприйняттого вирішення конфлікту. Втім безпосередньо не розглядає спір; г) досягнуті в ході медіації домовленості не можуть порушувати закріплені конституцією та законами України права, свободи чи законні інтереси сторін спору та (або) третіх осіб;

– розуміння того, що існуючий механізм вирішення податкових спорів в Україні у ряді аспектів цілком відповідає передовому міжнародному досвіду, а у деяких випадка навіть надає більші гарантію захисту прав платників податків. Так, закріплений в українському законодавстві принцип обов'язку контролюючого органу доводити правомірність своїх рішень, дій, у багатьох провідних іноземних країнах (скажімо, ФРН) відсутній, як відсутній і принцип задоволення вимог платника податків, якщо адміністративний орган протягом встановленого строку не прийме рішення за його скаргою.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що викладені в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані у:

– науковій діяльності – як основа для подальших досліджень проблем вирішення податкових спорів (*акт впровадження у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права від 21 жовтня 2019 року*);

- законотворчій діяльності – в ході уточнення та доповнення норм податкового законодавства, а також під час розробки проектів нормативно-правових актів, що буде сприяти покращенню вирішення податкових спорів;
- практичній діяльності – з метою підвищення ефективності діяльності Державної податкової служби України;
- освітньому процесі – під час підготовки навчально-методичних матеріалів з дисциплін «Податкове право» та «Актуальні проблеми фінансового права»; вони вже використовуються в ході проведення занять із зазначених дисциплін у Науково-дослідному інституті публічного права (*акт впровадження в освітній процес Науково-дослідного інституту публічного права від 21 жовтня 2019 року*).

Апробація результатів дисертації. Підсумки розробки проблеми в цілому, окремих її аспектів, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах, круглих столах, зокрема: «Теорія і практика розвитку правових інститутів» (Київ, 2016); «Актуальні питання правової теорії та юридичної практики» (Одеса, 2016); «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (Запоріжжя, 2017); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (Одеса, 2017); «Юридична наука: виклики і сьогодення» (Одеса, 2017); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (Одеса, 2018); «Юридична наука: виклики і сьогодення» (Одеса, 2018); «Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності» (м. Харків, 2019).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із основної частини (вступу, чотирьох розділів, які включають сімнадцять підрозділів, висновків), списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 449 сторінок, з яких 365 сторінок основного тексту. Список використаних джерел налічує 603 найменування і займає 62 сторінки, додатки викладено на 7-и сторінках.

Розділ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

1.1. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів

Сьогодні в Україні відбувається адміністративна реформа яка торкнулась майже всіх сфер суспільного життя. Втім, проведення будь-яких реформ вимагає суттєвих витрат. Відомо, що основним джерелом надходження коштів до державного бюджету є податки, а відтак саме від того, наскільки ефективно працюють податкові органи, та наскільки досконале законодавство у цій сфері, безпосередньо залежить фінансове благополуччя країни загалом та кожного окремого громадянина, зокрема. Водночас, необхідно відзначити, що якість роботи податкових органів також залежить від того, як вони співпрацюють з платниками податків, а також від рівня довіри їх одне до одного. Що стосується останнього, то у цій сфері наявна чимала кількість проблем правового та організаційного характеру, які, натомість, призводять до виникнення непорозумінь між органами Державної податкової служби України (далі – ДПС) та платниками податків. Такі «непорозуміння» часто спричиняють виникнення конфліктів, які переростають у податкові спори, а це: 1) негативно впливає на діяльність самих органів ДПС; 2) підриває довіру до них з боку платників податків. У такий спосіб, перед Українською державою постало важливе завдання, яке полягає у тому, щоб створити такі умови, за яких податковий спір буде вирішено оперативним, справедливим та так, щоб усі його сторони були задоволені результатом розв'язання цього спору. Водночас, удосконалення зазначеного інституту потребує масштабних теоретичних досліджень, які необхідно розпочати із здійснення історико-правового аналізу його становлення та розвитку. Адже, як відомо, знання та урахування помилок минулого дозволяє запобігти їх виникненню у майбутньому.

Історію розвитку законодавства про вирішення податкових спорів найбільш доречно досліджувати у поєднанні з питанням, у який спосіб розвивалось податкове законодавство в Україні та тих державах, до складу яких наша країна входила в різні історичні періоди. Перші згадки про податки датуються часом існування Римської Імперії. У період найбільшої могутності Римської імперії науковці особливо відзначають правління (принципат) Августа. Після війни з Антонієм та Клеопатрою, що завершилася завоюванням Єгипту (30 р. до н. е.), Октавіан став єдиним правителем Риму і всіх його володінь. Відсвяткувавши свій розкішний тріумф, він отримав від сенату звання імператора і почесне ім'я Август, яке раніше вживалося лише як звертання до божества. Сенат оголосив Октавіана-Августа своїм принцепсом, і його було поставлено першим у списку senatorів. Пізніше Август отримав звання великого понтифіка, тобто верховного жреця міста Рим, а також довічного проконсула – командувача усіх римських збройних сил. Август одержав право на створення особливої скарбниці («фіск»), яка містила як його особисті кошти, так і майно, що належало йому як главі держави. Імператорська скарбниця поповнювалася за рахунок доходів з імператорських маєтків, податків з імператорських провінцій, конфіскацій майна і статків засуджених осіб, військової здобичі. Імператор вільно розпоряджався вмістом державної скарбниці-ерарію, де карбувалися монети, формально підзвітної сенату, і у такий спосіб фактично розпоряджався всіма фінансами Римської держави [594, с.28–29]. Необхідно зазначити, що в цей історичний період йтися про можливість виникнення податкового спору не могло, адже будь-які прояви непокори жорстоко карались як фізично, так і матеріально.

Податкова ж система України розпочинає свою історію з VIII–XII ст., з часів формування давньоруської держави – Київської Русі. Найдавнішою системою прямих податків на утримання княжого двору й дружини була у Київській Русі данина, яка сплачувалася, зазвичай, продуктами сільського господарства і промислів (хутром, воском, медом, хлібом, шкурами тощо).

Збирали данину безпосередньо виїжджаючи на т. зв. полюддя (від «ходіння по людях»), у вигляді різних дарів князю або представникам його адміністрації («поклон», «почесть», «стан») чи «повозом», коли її привозили до Києва. З-поміж прямих податків виокремлювали дари (добровільне підношення підданих), данину (плату підданих), оброк (плату за користування певними земельними наділами, знаряддями праці тощо). Під час збору данини виявилися найхарактерніші особливості феодальної податкової системи – неврегульованість розмірів та періодичності збору податків, їх величезна кількість і різноманітність, випадковість і свавілля поборів, збирання їх особами, що мали зацікавленість у максимальній особистій наживі. Усе це на практиці призводило до значних зловживань, результатом чого були заворушення і навіть повстання [1]. Так, за літописом, «...пішов Ігор на древлян і, перемигши, наклав на них данину, більшу від Олегової... І добув він собі ще до попередньої данини, і чинив їм насильство він і мужі його. А взявши данину, він пішов у своє місто Київ. Та коли повертався назад, він роздумував і сказав дружині своїй: «Ідіть ви з даниною додому, а я повернусь і походжу ще». І відпустив він дружину свою додому, а сам повернувся, жадаючи більшого майна. Коли ж почули деревляни, що він знову іде, порадилися вони з князем своїм і сказали: «Якщо внадиться вовк до овець, то виносить по одній всю отару, якщо не уб'ють його. Так і цей: якщо не вб'ємо його, то він усіх нас погубить», і деревляни, вийшовши насупроти з міста Іскоростеня, вбили Ігоря...» [1]. Після чого, як відомо, дружина князя Ігоря – Ольга – дуже жорстоко помстилась древлянам.

З 947 р. Ольга започаткувала стабільне стягнення податків, запровадивши т. зв. «становища» – адміністративно-фінансові пункти для збирання данини, використавши для цього стародавні центри сільських общин – погости, а також «уроки» та «устави», які визначали розміри та зміст зборів, що сплачувалися у той час переважно хутром. Це й була перша, відома історикам, реформа податкової системи в Україні [518, с.79]. Нажаль, тоді не йшлося про існування юридичної можливості оскарження рішення

про стягнення податку, чи будь-які інші дії тогочасних фіскальних органів. Натомість, у той період можна констатувати існування своєрідної форми «податкового конфлікту», коли незгодні платити данину намагались не робити цього, втім це сприймалось як акт непокори, котрий жорстоко карався фізично та матеріально.

За правління правнука Ольги князя Ярослава Мудрого було складено перший письмовий збір законів – знамениту «Руську правду», якою детально регламентувалася система оподаткування [518, с.79]. До складу «Руської Правди» входив «Покон вірний», яким встановлювались розміри грошового утримання й корму (харчового утримання), що надходили князівським мужам під час стягнення віри з певної общини. Податкові норми містились, зокрема, у ст.42 Короткої редакції «Руської Правди», яка передбачала настанову для вірника: «вірнику належить взяти на тиждень 7 відер солоду, а також барана чи півтуші м'яса чи дві ноги; а в середу різану чи сири; також в п'ятницю, а хліба чи пшона узяти скільки зможуть з'їсти; а курей брати по дві на день; поставити чотири коня та годувати їх досита; а вірнику сплачувати 60 гривень, 10 різан та 12 вірин; а при в'їзді гривню; якщо ж знадобиться йому під час посту риби, то взяти за рибу 13 різан; усього всіх грошей 15 кун; а хліба давати скільки зможуть з'їсти». Цією статтею передбачалось збирання віри протягом тижня за розпорядженням Ярослава [445, с.85; 576]. «Руською правдою» також було передбачено, що основне податкове навантаження в Київській Русі покладалось на сільських общинників – смердів, які тривалий час були юридично вільними. Общинники склалися зі смердів, залежних тільки від держави, якій вони сплачували податки й відбували різні повинності, і смердів, залежних від феодалів. Спостерігалось поступове збільшення кількості залежних смердів через непомірні державні побори, нескінченні військові походи, набіги кочівників, неврожаї у посушливі й дощові роки тощо [89, с. 39–52; 576].

Необхідно зазначити, що незважаючи на всю прогресивність «Руської правди», законодавчо питання вирішення податкового спору у жодній

спосібне регулювалось, що беззаперечно пов'язано було із тогочасним суспільним ладом. Такий тип податкової системи на території сучасної України проіснував багато років, майже до кінця XV століття. Звісно, у цей час змінюються види податків, способи їх стягнення, але безпосередньо питання вирішення податкового спору залишалось поза увагою тогочасних владомощців.

З початку XVI століття приходить в Україну т. зв. Магдебурзьке право, яке стає визначальним у податковому та митному регулюванні. Магдебурзьке право – це письмовий королівський дозвіл на місцеве самоврядування, куплене мешканцями окремих міст і містечок, або дароване жителям окремих міст за особливі заслуги перед короною. А відтак, міське населення було особисто вільним. Ковалі, гончарі, ювеліри, крамарі об'єднувались в окремі цехи і сплачували фіксовані платежі колективно. Міський голова чи бургомістр за Магдебурзьким правом був найвищою виконавчою та судовою особою в місті. Доречно відзначити, що саме бургомістр мав право встановлювати розміри податків та мита, відмінити їх чи звільнити від них окремих громадян, розглядав усі майново-боргові спори і приймав щодо них рішення [206].

Абсолютно новим етапом розвитку податкового законодавства України стало створення Російської Імперії на початку XVIII століття. Саме у цей історичний період відбуваються найбільш істотні зміни у податковій сфері, які були пов'язані зі швидким розвитком промисловості. Прийняті Петром I заходи щодо розвитку промислового виробництва, сприяли зміні структури валового продукту. У ньому різко зросла питома вага промислової продукції. Це вплинуло і на російський експорт. Якщо раніше в ньому переважала сільськогосподарська продукція, то вже у 1725 р. частка промислової продукції в експорті Російської Імперії становила 48% [341]. Натомість розвиток промислового виробництва вимагав не тільки державних капіталовкладень на створення казенних підприємств, а й початкових приватних капіталів, здебільшого купецтва. Для створення таких

можливостей російським підприємцям надавалися значні податкові пільги. Водночас, Росія вела активну зовнішню політику, супроводжувалася постійними військовими діями, які вимагали виділення величезних коштів з казни. У такий спосіб, створювалася ситуація, коли нестримно росли бюджетні витрати і знижувалася оподатковувана база. У зв'язку з цим, необхідні були серйозні зміни у податковій сфері [341].

Єдиної фіскальної структури у Російській імперії не існувало. Ці функції було розсосереджено між різними державними установами: казенними палатами, палатами державних маєтностей та акцизними управліннями. Перші з них були єдиним органом, що здійснював загальне керівництво податковою діяльністю на рівні губернії до реформування управління державними маєтностями в 30-х рр. XIX ст. На нові палати з 1838 р. покладалося координування оподаткування державних селян. Виникнення акцизних управлінь у 1863 р. ще більше звузило фіскальні повноваження казенних палат. У третій чверті XIX ст. останні перебували в абсолютній залежності від установ, непідвідомчих Міністерству фінансів з питань стягування податків, не мали ні достатніх засобів, ні можливостей збирати й перевіряти відомості щодо окладних зборів і платоспроможності населення. Лише після створення інституту податкових інспекторів 1885 р. посилилася їх роль в організації та координації стягування прямих податків [361].

Основними позитивними аспектами податкової реформи 1863 р. можна вважати частковий позитивний вплив на економічне зростання імперії загалом та України зокрема, встановлення дієвого контролю за витратами державних коштів, зменшення казнокрадства, зниження дефіциту бюджету за рахунок зростання податків, розвиток банківської системи, зростання капіталовкладень у промисловість, підтримка державою розвитку відсталих галузей, наприклад, залізничного будівництва. Отже, в результаті здійснення податкової реформи 1863 року в Україні активізувався процес налагодження ринкових виробничих відносин. Прискореними темпами відбувалися урбанізаційні процеси, спричинені динамічним розвитком промисловості та

торгівлі. Згодом економіка українських земель (зокрема, східних) майже повністю інтегрована з економікою Російської імперії, інтенсивно залучалася в систему загальноєвропейського ринку. У структурі загальноросійської економіки більшість регіонів України вважалися розвинутими та благополучними [573, с.16].

У другій половині XIX ст. змін зазнали не лише податкове законодавство, а й податкова система загалом. Так, якщо у 1867 р. надходження від податків, що не мали станового характеру, тобто припадали на всі верстви суспільства, становили 22,2 млн крб., або всіх прямих податків, то вже у 1877 р. – 43,4 млн крб., або 1/3, у 1887 р. – 78,7 млн крб., а у 1897 р. – 97,7 млн крб. з огляду на це, зрозуміло, що в результаті здійсненої Х.Бунге податкової реформи, з податкової системи було виключено 90,6 млн крб., що припадали винятково на селян, і збільшено на 54,3 млн крб. обкладання всіх прошарків суспільства у відносній відповідності до їхньої платоспроможності. Однак ці перетворення лише змінили структуру прямих податків і зовсім не свідчать про полегшення податкового тягара для селян. Необхідно зазначити, що оброчний податок з державних селян не було ліквідовано, а фактично трансформовано у збільшеному вигляді у викупні платежі, які офіційно не відносили до податків. Окрім цього, і поміщицькі селяни також були залучені до викупної операції, видатки на яку значно перевищили подушні збори [194, с. 225; 34].

Все зазначене вище, беззаперечно, призводило до постійного зростання незадоволення серед населення та суттєвого збільшення кількості скарг, які подавались до відповідних органів. Найчастіше такі спори розглядались безпосередньо самим адміністративним органом, втім, більшість справ вирішувались саме на користь держави. У такому випадку особа мала можливість звернутися до суду, однак високий рівень корумпованості та заполітизованості останніх не залишав звичайним громадянам жодних шансів відстояти свої права. А відтак, можна констатувати, що вказана ситуація також стала однією із причин Жовтневої Революції, яка відбулась у

1917 році.

У період з жовтня 1917 р. та до закінчення «військового комунізму» дію всіх податків практично було призупинено, а податкові органи було розформовано. Згідно з декретом від 30 жовтня 1918 р., примусово вилучалися всі надлишки сільськогосподарської продукції, яка була понад необхідний мінімум для власного споживання. Націоналізація промисловості та торгівлі, командні методи управління отримали закінчений вираз по закінченню періоду «військового комунізму», коли оподаткування в містах практично припинилося [287, с. 23; 451]. Декрет від 24 листопада 1917 р. «Про стягнення прямих податків», який був підписаний В.І. Леніним, був першим актом, який встановив обов'язкове стягнення податків, які були введени царським та Тимчасовим урядами.

Пізніше, у 1918 році, «Постанова Фінансової палати, –про щозазначалося у § 8 Закону «Про оподаткування прилюдних вистав та гулянок»,– за порушення законів про податок з прилюдних вистав та гулянок у розмірі не більше 200 карбованців вважається остаточною і виконується владою Фінансової палати в беззаперечному порядку». Втім, покарання могло й перевищувати суму 200 крб., але як у першому, так і у другому випадках оштрафований міг оскаржити розмір штрафу у двотижневий термін. Законом визначалося також доповнити статтю 555 «Уложения о наказаниях» такими словами: «Карі в цій статті установленій підлягають особи, винуваті у фальшуванні марок зі стягування державного податку з прилюдних вистав та гулянок» [594, с.127; 451].

Важлива роль з-поміж податкових надходжень належала т. зв. «натурподатку». Організаційно-технічне та структурно-функціональне здійснення єдиного «натурподатку» постає у постанові ВУЦВК та РНК УСРР «Про організацію апарату з оподаткування й збирання єдиного продовольчого податку» від 11 квітня 1922 р. Вона містила шість розділів, кожен з яких виписував повноваження податкових органів, умови нарахування і техніку стягнення та порядок здавання податку, умови подання

скарг і форми покарання за невиконання. Селяни підлягали адміністративному та судовому покаранню за неправильну інформацію про об'єкти оподаткування, за ухилення від сплати податку, за неправдиві дані про пільгове оподаткування та неякісну продукцію. Офіційний документ використовує терміни «єдиний натуральний податок» і «продподаток», але між ними була відмінність: перший охоплював продовольчі, фуражні та городні культури, а продподаток винятково хлібні культури [148, с. 216–217].

Фінансова система НЕПу мала багато специфічного, однак вона відштовхувалася від податкової системи дореволюційної Росії та відтворювала низку її рис. Декрет від 25 травня 1921 р. передбачав можливість застосування відносно окремих сіл, волостей та повітів, в яких спостерігалось ухилення від сплати податків, таких заходів: 1) заборона купівлі-продажу на місцевих ринках продуктів, які підлягають податковому обкладенню; 2) закриття ринків. Такі заходи могли застосовуватися відносно сіл повітовим продовольчим комісаром, а щодо волостей та повітів – тільки губернським продовольчим комісаром. Заходи адміністративної відповідальності повинні були застосовуватися до кожного випадку правопорушення окремо та виконуватися не пізніше 24 годин після їх винесення [291, с. 24; 451]. У майбутньому вони були розширені за рахунок введення опису майна та військового постюю з утриманням за рахунок мешканців цього поселення. Декрет від 25 травня 1921 р. закріпив судові стягнення та органи судового розгляду податкових справ – революційні трибунали, але не вказав ні види податкових правопорушень, ні види покарань. Вперше це було зроблено в декреті РНК від 15 липня 1921 р. «Про відповідальність за порушення декретів про натуральні податки та їх зміну». З жовтня 1921 р. була прийнята спеціальна інструкція РНК РСФРР із застосування постанови від 15 липня, яка уточнювала склади злочинів. Податкова комісія для встановлення справжнього доходу підприємства могла провести перевірку звіту, огляд самого підприємства, його торговельних книг та документів, запросити для надання показань та висновків відповідальних

осіб [291, с. 24; 451]. Отже, можна констатувати, що саме у період з 1921 по 1930 роки законодавець вперше зосередив увагу на такому інституті, як «податковий спір», адже саме тоді з'являються перші законодавчі спроби його правового регулювання.

Наступним етапом розвитку податкового законодавства СРСР був період з 1930 року. У цей час була проведена кардинальна податкова реформа (постанова ЦВК і РНК СРСР від 2 вересня 1930 р.), результаті якої повністю скасована система акцизів, а всі податкові платежі підприємств (близько 60) уніфіковані в двох основних платежах – податок з обороту і відрахування від прибутку. Були об'єднані деякі податки з населення, а значну їх кількість скасовано. Весь прибуток промислових і торгових підприємств, за винятком нормативних відрахувань на формування фондів, вилучався державою. У такий спосіб, дохід держави формувався не за рахунок податків, а за рахунок прямих вилучень валового національного продукту, виробленого на основі державної монополії. В результаті податки і оподаткування багато в чому втрачають значення для бюджету [384; 501].

Під час Великої Вітчизняної війни продовжувала функціонувати передвоєнна система оподаткування підприємств у вигляді обов'язкових платежів з прибутку державних підприємств. Майже всі податки були підвищені, однак цього було недостатньо, і, у зв'язку з додатковими потребами бюджету, указами Президії Верховної Ради СРСР від 21 листопада 1941 року і від 8 липня 1944 року вводяться нові податки і збори з населення: податок на холостяків, одиноких і малосімейних громадян СРСР (введений в 1941 р.), військовий податок (введений з 1942 р., скасований в 1946 р.), збір за реєстрацію мисливсько-промислових собак (стягувався з 1943 р.). Найнезвичнішим із тих, що впроваджувалися в СРСР податків – податок на холостяків, одиноких і малосімейних громадян, був введений з метою акумулювання додаткових коштів на надання допомоги багатодітним сім'ям, одиноким матерям, на утримання дітей в дитячих установах. Він був покликаний сприяти зростанню населення країни [501]. Звісно, у цей

історичний період йтися про факт можливості виникнення податкового спору не могло, адже будь-які скарги могли бути розцінені як бажання ухилитися від сплати податку, а таке у військовий час розцінювалось як зрада та каралось ув'язненням.

Слушною є точка зору Т. Крушельницької, яка стверджує, що значний відрізок часу (1936–1987 рр.) характеризувався безсистемним введенням нових податків з населення. Але ці заходи не мали глибокого реформаторського характеру. Звичайно, у сфері оподаткування відбувались певні зміни, особливо в 60-тихрр. ХХ ст., завдяки яким у 70-тих рр. сформувалась така податкова система, яка збереглася до 1991 р. (до розпаду СРСР) [92; 276]. Відповідно, протягом 1971–1985 рр. командно-адміністративна система вже не могла пристосовуватися до вимог та змін, продиктованих науково-технічною революцією. Ці та інші чинники стали однією з головних причин гальмування диспропорційного економічного розвитку. У зв'язку з цим, зростала необхідність перебудови й поступового переходу на нові умови господарювання, що передбачало відновлення індивідуальної трудової діяльності на недержавних підприємствах, а отже, відродження податкової системи. Важливими кроками на шляху формування нового бачення податкової системи стали закони СРСР «Про індивідуальну трудову діяльність» (1986 р.), «Про кооперацію» (1988 р.), які з численними застереженнями легалізували дрібне приватне підприємництво й одночасно готували основу для оподаткування їх доходів. У такий спосіб, була розпочата недостатньо спроектована реформа, мета якої полягала в переході від адміністративних до економічних методів управління [276].

Разом з набуттям Україною незалежності у 1991 році почала створюватися та інтенсивно розвиватися нова податкова система. Вона значною мірою відрізнялась від тієї, що існувала в умовах командно-адміністративної системи – з особливостями, характерними для всіх республік колишнього СРСР. Податкова система України, що формується нині, з одного боку, сягає своїм корінням у систему доходів державного

бюджету колишнього СРСР, з іншого – потребує змін і реформ, що відповідали б вимогам становлення в країні ринкової економіки. Створена у 1991 році податкова система України зазнала численних суттєвих змін, втімстану, прийнятного для уряду та суспільства, так і не досягла [487, с. 65; 109].

Важливим етапом розвитку податкового законодавства України загалом та інституту податкового спору зокрема, стало прийняття Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 року, який не втратив своєї актуальності і після набуття нашою державою незалежності. Зазначеним нормативно-правовим актом визначався статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності [412]. Завданнями органів державної податкової служби було визначено: здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі – податки, інші платежі); внесення у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства; прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування; формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб; надання податкових консультацій; запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, їх розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення [412].

У контексті ж визначеної проблематики, доречно відзначити статтю 14 Закону «Державну податкову службу в Україні» від 1990 року, відповідно до якої рішення, дії або бездіяльність органів державної податкової служби та їх посадових осіб можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку [412]. Оскарження рішень органів ДПС здійснюються в

адміністративному або судовому порядку. В адміністративному порядку будь-який платник податків може оскаржити такі рішення органів державної податкової служби: податкові повідомлення про суми податкових зобов'язань; постанови про накладання адміністративних стягнень та рішень ДПС щодо визначення сум податкових зобов'язань, узгодження операцій із заставленими активами платника податків, узгодження плану реорганізації, продажу активів, що перебувають у податковій заставі про застосування штрафних фінансових санкцій, арешт активів, покладання відповідальності за погашення залишкового боргу платника податку на третю особу; дострокове розірвання договорів про розстрочення, відстрочення податкових зобов'язань за ініціативою органу ДПС. Не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку податкове зобов'язання, самостійно ним визначене у податковій декларації (розрахунку). У випадку, коли у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (розрахунку), то такий платник зобов'язаний надати нову податкову декларацію, у якій наявнібудуть виправлені показники [412; 145].

Необхіднозначити, що законодавством надавалось чимале коло прав, якими міг користуватись платник податку, як учасник податкового спору. Зокрема, особа мала право: особисто викласти аргументи особі, що перевіряла скаргу (заяву), та брати участь у перевірці поданої скарги (заяви); ознайомитись з матеріалами перевірки; подавати додаткові матеріали або наполягати на їх запиті органом ДПС, який розглядає скаргу (заяву); бути присутнім під час розгляду скарги (заяви); користуватись послугами адвоката або уповноваженого представника, оформивши це уповноваження в установленому законом порядку; одержати письмову відповідь про результати розгляду скарги (заяви); висловлювати усно чи письмово вимоги щодо дотримання таємниці розгляду скарги (заяви); вимагати відшкодування збитків, якщо вони є результатом неправомірних рішень; відкликати або анулювати подану скаргу (заяву) в будь-який час до моменту прийняття

рішення за наслідками розгляду скарги (заяви). Відкликання або анулювання скарги (заяви) проводиться за письмовою заявою особи, яка подала цю скаргу (заяву) [412; 145].

У такий спосіб, не виникає сумніву, що прийняття Закону «Про державну податкову службу в Україні» від 1990 року було важливим кроком на шляху реформування всієї податкової системи України. Що ж стосується податкового спору, то значущість прийняття вказаного нормативно-правового акту пояснюється тим, що ним були закладені основи для справедливого вирішення такого спору у адміністративному порядку. Це проявилось у тому, що законодавцем була приділена суттєва увага правам та обов'язкам сторін податкового спору, а також окреслено механізм взаємодії ДПС із платником податку. Все це свідчило про переорієнтацію діяльності податкових органів, вона почала набувати ознак сервісного, а не лише фіскального характеру. Протягом двадцяти років до вказаного нормативно-правового акту було внесено понад тридцять змін та доповнень. Натомість, законодавець, усвідомлюючи, що вказаний нормативно-правовий акт вже не відповідає реаліям сучасності, пішов на радикальні зміни, які вилились у прийняття Податкового та Митного кодексів України, які значно розширили перелік прав платників податків, а також змінили філософію діяльності податкових органів.

У 1996 році було прийнято Основний Закон нашої держави – Конституцію України, якою було проголошено, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави [247]. Конституція закріпила можливість кожному громадянину у визначений законом спосіб відстояти свої законні права та інтереси у будь-якій сфері суспільних відносин. Можна констатувати, що прийняття Основного Закону кардинально вплинуло на

подальшу державну політику у сфері реформування податкової системи держави та призвело до внесення низки змін у чинне на той час податкове законодавство.

Саме тому прийняттям вказаних вище Кодексів та Основного Закону процес формування податкового законодавства, зокрема і того, що закріплює правові засади вирішення податкових спорів, не завершився. Так, протягом менше ніж 10 років до Податкового Кодексу України було внесено понад 100 змін, що свідчить про: 1) те, що законодавцем було прийнято «сирий» Кодекс, який містив низку прогалин та недоліків; 2) про намагання законодавця якісно покращити податкове законодавство, однак при цьому такі дії можна розцінювати як непослідовні та недостатньо обдумані.

Тому, в межах дослідження, доречно зазначити низку підзаконних нормативно-правових актів, які були спрямовані на те, щоб врегулювати правовідносини, які виникають під час вирішення податкового спору. Зокрема:

– Наказ Міндоходів України від 25.12.2013 р. № 848 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів» [418], який вже втратив чинність;

– на заміну вказаному вище Порядку, 21 жовтня 2015 року Наказом Мінфіну України було затверджено новий «Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [418], яким було якісно покращено адміністративний порядок вирішення податкового спору. Крім того, законодавець більш змістовно підійшов до визначення строків розгляду відповідних скарг, а також значно розширив перелік прав платників податків у цій сфері. Доречно зазначити, що цим Порядком було спрощено процедуру подання скарги.

Отже, процес розвитку законодавства, яке регулює питання вирішення податкових спорів, не є завершеним. Однак останні десять років законодавець зробив великий крок на шляху покращення процедури вирішення податкового спору, зокрема у адміністративному порядку.

Натомість історію розвитку правового регулювання вирішення податкового спору можна поділити на такі етапи:

1) з часів існування Київської Русі – до утворення Російської Імперії (1720 рік). Зазначений період характеризується фактичною відсутністю законодавчого закріплення процедури вирішення податкового спору. Зазвичай, такі спори вирішувались силою збоку держави відносно осіб, які були незадоволені системою;

2) Період існування Російської Імперії (з 1721 по 1917 роки). Відбувається активне реформування податкової системи, поступово розширюються права платників податків. Традиційно податкові спори вирішувалися у судовому порядку, однак, здебільшого, розгляд такої справи носив лише формальний характер, а рішення суду були не на користь осіб, що подавали скарги;

3) Період існування СРСР. Відбувається поступове реформування податкової системи. Розробляються механізми адміністративного вирішення податкових спорів. Розширюються права платників податків;

4) Набуття Україною статусу незалежної держави. Відбувається поступове удосконалення податкової системи, розширюються права платників податків, змінюється філософія діяльності податкових органів. Удосконалюються механізми вирішення податкових спорів у адміністративному та судовому порядку.

1.2. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів

На сьогодні проблема вирішення податкових спорів набуває все більшої актуальності. Зазначене зумовлене не лише недосконалістю чинного законодавства, а й тим, що в останні роки в податкове законодавство було внесено чималу кількість змін та доповнень, що, натомість, викликає

нерозуміння платниками податків деяких положень, а відтак це стає ще однією із причин виникнення податкових спорів. Доречно відзначити, що на проблемі вирішення податкових спорів у різні часи зосереджували увагу багато науковців, зокрема: Ю.В. Божко, А.Ю. Бучик, М.В. Жернаков, В. С. Кіщенко, Л.К. Царьова, Ю.О. Ковальова, Л.Г. Колеснікова, І. Є. Криницький, В. О. Курило, Я.П. Любченко, І.Л. Самсін, М. П. Кучерявенко, П. О. Селезень, О.І. Степашко, Г.М. Стріяшко, Т. О. Мацелик, О.В. Литвин, В. В. Тильчик, В.Т. Білоус, Д.М. Цвіра, М. В. Джафарова, О.О. Дмитрик, О. Ю. Щербакова та інші. Крім того, ця проблема розглядалась як на рівні дисертаційних досліджень (докторських та кандидатських), так і на рівні статей та тез-доповідей на науково-практичних конференціях. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в окресленій сфері наявна чимала кількість прогалин теоретико-правового характеру, що натомість підтверджує актуальність розгляду питання стану дослідження проблеми правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні.

Однак, більшість наукових праць, в яких безпосередньо чи опосередковано зосереджувалася увага на проблемі вирішення податкового спору, було написано напередодні або після прийняття Податкового Кодексу України. Так, у 2009 році І.С. Криницький захистив дисертаційне дослідження на тему: «Теоретичні проблеми податкового процесу», яке було першим в українській юридичній науці комплексним, узагальненим дослідженням наявних теоретичних проблем податково-процесуального правового механізму. Вчений є прихильником «широкого» розуміння податкового процесу, втім, необхідно зауважити, що: а) з одного боку, невиправданим є виведення за межі регулювання податкового процесу: здійснення податкової реєстрації, ведення податкового обліку, сплати податкових платежів, податкової звітності, податкового контролю, позасудового розв'язання податкових спорів; б) з іншого – звуження податкового процесу тільки до провадження у справах про податкові

правопорушення, податкового судочинства або податкового контролю. Крім того, принципова хибність наукових підходів до поняття податкового процесу полягає у тому, що жодний із них не містить посилання на таку його важливу конструктивну складову, як правовідносини [272]. І. С. Криницький вказує, що розв'язання податково-правових спорів можливе в позасудовому або судовому порядку. Судовий порядок їх оскарження перебуває за межами податкового процесу. Науковець підкреслює, що податковий процес майже завжди є неюрисдикційним (з певними застереженнями, до єдиного винятку з наведеного загального правила можливо віднести випадки застосування податково-процесуальної відповідальності). Тому судовий порядок розв'язання податкових спорів виходить за межі податково-процесуального правового регулювання [272].

Окремої уваги заслуговує дисертаційна робота В. С. Кіценко (2010 р.), яка була першим комплексним дослідженням правової природи податкових спорів в Україні. У дисертації проаналізовано концептуальні підходи до визначення сутності податкових спорів (теорії юридичних конфліктів, правового спору, суперечностей тощо). Сформульовано авторське поняття податкового спору, проаналізовано його структуру, динаміку та функції, місце у класифікаційному ряду правових спорів. Охарактеризовано організаційно-правовий механізм розв'язання податкових спорів, виокремлено та проаналізовано складові цього механізму [226]. Однак, необхідно зазначити, що вказаній науковій праці притаманний більш теоретичний характер, а всі пропозиції стосовно удосконалення законодавства щодо вирішення податкового спору вже втратили актуальність у зв'язку із тим, що дослідження було здійснено ще до набуття чинності Податкового Кодексу України.

Натомість, у дисертації Є. А. Усенко, присвяченій правовому регулюванню процедур вирішення податкового спору, здійснено аналіз механізму вирішення податкових спорів, як різновиду податкових конфліктів, формування теоретичних положень і практичних висновків,

спрямованих на вдосконалення чинного податкового та адміністративного законодавства, яким встановлене процедурне регулювання вирішення податкових спорів [531]. У дослідженні зроблено спробу створити цілісне й комплексне наукове уявлення про публічно-правову природу оподаткування, як сферу та підставу виникнення податкових конфліктів. Особлива увага акцентована на характеристиці імперативної спрямованості регулювання відносин оподаткування. Натомість, наголошено, що тільки матеріальними нормами врегулювати подібні відносини складно. Ефективність правового впливу може бути досягнута лише шляхом поєднання матеріального та процесуального впорядкування відносин оподаткування [531]. Автор зазначив, що за умови 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. Класифікація податкових спорів на підставі розмежування видів податків та зборів (обов'язкових платежів) дає принциповий підхід до визначення механізму правового регулювання їх справляння, що є відправним моментом під час вирішення податкового спору [531]. Втім, низка положень дисертаційної роботи Є.А. Усенко вже втратили актуальність, адже вона була ґрунтувалась на застарілому законодавстві.

Однією із перших наукових робіт, присвячених проблемі вирішення податкових спорів, після прийняття Податкового кодексу України, була праця В.В. Тильчика на тему: «Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів». У роботі сформульовано низку цікавих висновків, з-поміж яких необхідно відзначити те, що вперше було запропоновано авторське визначення поняття «адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів» – як комплексний засіб (система), в якому (якій) функціонує взаємопов'язана та взаємодоповнювальна одна одну чітко визначена, структурована сукупність процедур й інших засобів, що здійснюються послідовно та логічно, з метою розв'язання податкового

спору [516]. Науковець акцентує увагу, що досудове оскарження є найперспективнішим, на сьогодні, засобом розв'язання адміністративно-правових, і зокрема, податкових спорів в Україні [516]. Натомість, досліджуючи це проблемне питання, В. В. Тильчик більше увагизосередив на проблемі судового вирішення податкового спору, пропонуючи низку змін до чинного законодавства, залишивши поза увагою інші форми вирішення такого спору.

В. А. Вдовічен досліджував у своїй дисертаційній роботі питання податково-правового компромісу інтересів платника податків і держави. Науковець запропонував чималу кількість висновків вперше, зокрема: ним було з'ясовано, що податково-правовий компроміс досягається шляхом узгодження інтересів держави і платника податків, при цьому не протиставляє платника податків та державу як одержувача податкових надходжень, а виходить з діалектичної єдності інтересів платників податків, яка проявляється у поєднанні у них власне інтересу приватного та інтересу суспільного (інтересу платника податків, як члена суспільства, зацікавленого в належному функціонуванні держави). В. А. Вдовічен також з'ясував, що досягнення компромісу інтересів держави та платників податків відбувається шляхом узгодження приватних та публічних інтересів цих суб'єктів податкових правовідносин [103], а також зробив низку й інших цікавих з практичної та теоретичної точки зору висновків. Доречно зазначити, що теоретичні положення цієї роботи залишаються цікавими та становлять інтерес для майбутніх наукових розробок і дотепер.

В.М. Свириденко у своєму науковому дослідженні зосередила увагу на теоретико-правових аспектах конфліктів у сфері податкових відносин [460]. Мета роботи полягала у систематизації знань про конфлікти у сфері податкових відносин, оновленні концептуальних підходів до їх сутності, виявленні прогалин досудового порядку їх регулювання та обґрунтуванні на цій основі пропозицій і рекомендацій, спрямованих на удосконалення чинного законодавства у зазначеній сфері [460]. Науковець

обґрунтуваладоречність і можливість впровадження в національне податкове законодавство позитивного досвіду зарубіжних країн у вирішенні податкових конфліктів, зокрема щодо: створення спеціалізованого органу з розв'язання податкових конфліктів поза структурою державної податкової служби України з перспективою його майбутнього підпорядкування судовій гілці влади; збільшення строку подання платником податків скарги на податкове повідомлення-рішення (рішення); вдосконалення інституту податкового консультування, забезпечення достатніх гарантій з боку платника податків на період оскарження податкових повідомлень-рішень, детального врегулювання процедур розв'язання суперечностей між платником податків та податковим органом [460].

На окрему увагу заслуговує праця А.Ю. Бучик, метою якої було з'ясувати сутність та основні характеристики податкових спорів, визначити проблеми правового та організаційного характеру у процесі функціонування цього правового інституту, а також запропонувати шляхи їх вирішення [99]. У вказаній науковій роботі вперше: проведено історико-правове дослідження становлення та розвитку організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні; здійснено комплексну характеристику організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в межах юрисдикційного провадження, адміністративного оскарження та судового розгляду; встановлено перелік факторів, що визначають ефективність організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні [99]. Саме А.Ю. Бучик була однією з перших вітчизняних науковців, хто здійснив комплексне дослідження законодавства зарубіжних країн щодо організаційно-правового забезпечення вирішення податкових спорів. Науковець наголошувала, що більшість європейських країн мають розвинену систему державних органів щодо розгляду податкових спорів. Зокрема, для представників романо-германської правової системи притаманними є значні строки розгляду спорів в аналізованій сфері, що негативно впливає на економічну діяльність та гальмує розвиток господарського обороту. Одним з

варіантів вирішення цієї проблеми є створення спеціальної ланки в системі судочинства, яка б займалася розглядом податкових та митних спорів. Окрім цього, розвинені країни здійснюють також запровадження т. зв. 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 [99].

Проблеми вирішення податкового спору розглядалась і в контексті окремих проблематик. Так, у дисертаційному дослідженні О.І. Степашко на тему: «Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві України» (2014 р.) [495], судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві визначено як процесуальні акти-документи, в яких відображаються правові висновки суду щодо правомірності реалізації повноважень податкових органів із залучення платників податків до податкових обов'язків, щодо яких між ними виникли суперечності, а також щодо питань, які супроводжують розв'язання податкового спору [495]. Науковцем відзначено багатоаспектний вплив судових рішень у податкових спорах на актуалізацію податкових правовідносин; вироблення правової позиції судів і єдиної правозастосовної практики; реалізацію конституційних принципів, світових стандартів правосуддя, процесуальної функції суду; правову політику держави у сфері оподаткування. Ключовою тезою у роботі є те, що судові рішення є індикатором помилок як в роботі податкового органу й діяльності платника податків, так і самого суду, критерієм довіри до судової влади та добровільного виконання платниками податків своїх обов'язків [495].

І.Л. Самсін, досліджуючи податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект), окрему увагу зосередив на проблемі податкового конфлікту та спору [453]. Науковець дійшов до висновку, що виникнення податкового конфлікту, і як наслідок –

податкового спору, можливо як в результаті невиконання обов'язку із сплати податків, так і за зміни податкового зобов'язання. Якщо застосовується процедура узгодження, вона завжди передує виконанню податкового зобов'язання, незалежно від того охоплює вона лише процедури прийняття рішення контролюючого суб'єкта, чи їх оскарження також. І. Л. Самсіним було з'ясовано природу юридичного факту як необхідної передумови виникнення і розвитку податкових спорів. Підкреслено, що після того, як визначений законом юридичний факт відбувся, положення процесуального закону починають безпосередньо впливати на певні відносини, породжувати відповідні наслідки. З огляду на певні підстави, виникає та розвивається конкретний юридичний зв'язок [453]. Втім, недоліком є те, що автор досить вузько підійшов до визначення предмету податкового спору, підкреслюючи, що усунення розбіжностей в уявленні обох сторін податкового правовідношення досягається, передусім, завдяки узгодженню, як певний процес остаточного визначення суми податку, який зобов'язаний сплатити платник [453].

А. О. Беспалова, досліджуючи проблему правового регулювання адміністрування податків і зборів в Україні, також окрему увагу зосередила на питанні вирішення податкових спорів, зокрема, у різних державах світу. Так, науковець акцентувала, що в деяких країнах світу будь-який податковий спір може бути розглянуто у судовому порядку тільки після проходження сторонами обов'язкової процедури досудового врегулювання спору, Так, якщо платник податків не згоден з висновками податкового інспектора, він має право подати справу на розгляд спеціальної комісії. Такі комісії з податкових спорів існують у кожному податковому департаменті. У зазначених автором країнах адміністративна процедура розгляду спору є обов'язковою, на відміну від практики, яка склалася в Україні, та передбачає вибіркоче вирішення податкових спорів, або шляхом адміністративного оскарження, або судового, при цьому процедура адміністративного оскарження не є обов'язковою [37]. Відповідно, А.О. Беспалова акцентує

увагу на тому, що в Україні така процедура є неможливою, так як обов'язковість адміністративного оскарження рішення контролюючого органу перед процедурою судового оскарження суперечить ст. 55 Конституції України, ч. 2 якої передбачає, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Така система в Україні створювала б додаткові перешкоди на шляху платника податку до захисту своїх законних прав, наприклад, у вигляді втрати часу [37]. Однак, з цією думкою науковця погодитися важко.

О.С. Щербаков у 2015 році представив до захисту роботу на тему: «Предмет доказування в податкових спорах». Зазначена праця заслуговує на увагу, адже саме предмет податкового спору виражає найбільш важливі особливості такого спору. У роботі розкрито сутність та особливості предмету доказування в податкових спорах. Дослідженню та характеристиці піддається предмет доказування окремо на стадії адміністративного оскарження та судовій стадії вирішення податкових спорів. З'ясовано, які саме факти необхідно включати до предмета доказування в податкових спорах. На основі глибинного наукового аналізу визначаються основні риси доказування в податкових спорах. Окрема увага зосереджена на вивченні стадійності вирішення податкових спорів та її впливу на предмет доказування. Надана характеристика предмета, суб'єктів та обов'язку доказування на кожній із стадій вирішення податкових спорів. Резюмовано, що за наявності сумнівів у достовірності доказів, суд самостійно може ініціювати їх перевірку. Сформульовано висновки та розроблено пропозиції щодо вдосконалення підходів стосовно формування предмета доказування в податкових спорах [583]. У роботі вперше предмет доказування в податкових спорах класифікується за критеріями стадійності та за суб'єктним складом податкових правовідносин, завдяки чому запропоновано критеріями визначення меж окремих стадій вирішення податкових спорів використовувати їх суб'єктний склад. Науковцем була

доведена безпосередня залежність між правами і обов'язками учасників податкового спору, які фактично формують їх правовий статус, та самими процедурами формування предмету доказування в таких спорах. Виділено динамічні характеристики предмету доказування на судовій стадії вирішення податкового спору, з урахуванням змагальності сторін судового процесу, обов'язку доказування, принципу об'єктивної рівності та появою третьої сторони спору – суду [583]. Необхідно відзначити, що положення цієї дисертаційної роботи будуть використані надалі, зокрема під час дослідження предмету податкового спору.

У дисертаційному дослідженні О.В. Жернакова на тему: «Податкові спори: реформування механізмів вирішення» (2015 р.) надано загальну характеристику податкового спору та особливостей податкового конфлікту, який його породжує. Під час пошуку відповіді на питання щодо ефективних механізмів удосконалення вирішення податкових спорів, був застосований комплексний підхід до проблеми, спрямований передусім на з'ясування причин виникнення податкових спорів і запобігання цьому процесу, а вже потім – на удосконалення механізму вирішення самих спорів. Метою дослідження була комплексна розробка положень стосовно реформування механізму вирішення податкових спорів, підготовка науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України. При цьому розглянуто різні режими вирішення податкових спорів (адміністративне оскарження, судове вирішення, податковий компроміс) [178]. Окремо досліджено підстави та напрями реформування вирішення податкових спорів. Пропозиції щодо такого реформування ґрунтуються на міжнародних та внутрішніх зобов'язаннях України. Зазначено, що ефективність механізмів вирішення податкових спорів досягається шляхом комплексного реформування податкової системи та повноважень органів податкової служби, законодавчого регулювання адміністративних процедур, позасудового вирішення податкових спорів, судового вирішення податкових спорів та узгодження цих процесів з державними витратами [178].

Досліджуючи механізм вирішення податкових спорів, науковецьзначну увагу зосередив на судовій формі вирішення податкового спору, а адміністративна форма практично залишилась поза увагою.

У дисертаційній роботі «Розсуд у податковому правозастосуванні» І. Л. Желтобрюх виокремила вторинність розсуду, здійснюваного адміністративним судом, у співвідношенні з розсудом правозастосовувача на стадії виконання податкового обов'язку, за якого адміністративні суди в межах судових проваджень із вирішення податкових спорів встановлюють чий первинний розсуд – платника податків чи контролюючого органу – був правильним на стадії виконання податкового обов'язку [177]. Вчена зазначила, що податково-правовий розсуд адміністративних судів проявляється у процесі вирішення ним податкового спору, який виник між платником податків та контролюючим органом. У межах судових процедур із вирішення податкових спорів, суди застосовують розсуд, який спрямований на оцінку спірних правовідносин, аналіз належності правозастосування суб'єктами таких правовідносин податково-правових приписів на стадії виконання податкового обов'язку. Розсуд адміністративних судів об'єктивується у межах судового рішення – постанови адміністративного суду. Судження адміністративних судів формалізуються у мотивувальній частині судового рішення, в якій суд шляхом системного аналізу нормативних приписів у їх взаємозв'язку з матеріалами справи, визначає свою правову позицію щодо спірних правовідносин, які він розглядає [176].

Г. М. Стріяшко у своєму дисертаційному дослідженні «Податкові агенти, як суб'єкти податкового права» (2017 р.) також зосередила увагу на проблемі вирішення податкових спорів за участю податкових агентів. Автором було визначено природу виникнення податкового спору за участі податкових агентів, а також проаналізована практика прийнятих судових рішень за участі податкових агентів. Податковий спір зазначається як незгода сторони щодо виконання узгодженого податкового зобов'язання. Предметом податкового спору є право суб'єктів вчиняти чи утримуватися від здійснення

конкретно зазначених законом дій. Цікавим є те, що науковцем було виокремлено дві основні причини виникнення податкових спорів: прогалина закону, колізія правових норм. Прогалина в законі особливо яскраво проявляється там, де наявні норми передбачають необхідність певних дій, але не встановлюють порядок, або послідовність, не визначають строки та інше. Друга причина виникнення податкового спору – це колізія [497, с.10]. Науковцем було здійснено аналіз судової практики за участі податкових агентів, та визначено найпоширеніші підстави їх звернення. Так, підставами звернення до суду органів Державної податкової служби України є: невиконання податковим агентом свого обов'язку своєчасно сплачувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб; неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів). Натомість, підставами звернення платників податків, як податкових агентів, є: скасування податкового повідомлення-рішення про збільшення суми грошового зобов'язання за платежем податку на доходи фізичних осіб; спонукання списати безнадійний податковий борг за податком з доходів фізичних осіб [497, с.10].

У 2017 році О.В. Курило представив дисертаційне дослідження на тему: «Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз», в якому автор зосередив увагу на альтернативних способах вирішення податкових спорів, фактично залишивши поза увагою адміністративну та судову форми вирішення податкового спору. Науковець зазначив, що в низці прогресивно орієнтованих зарубіжних країн досягнення угоди між платником податків та відповідним контролюючим органом вважається найефективнішим способом, за допомогою якого і врегульовується податковий спір, який між ними виник [284, с.15]. Головним завданням альтернативних способів врегулювання податкових спорів, на думку О. В. Курило, є швидке вирішення питань, які є спірними і виникли між контролюючим органом та платником податків, за допомогою медіатора (уповноваженого посередника)

чи незалежного арбітра, які забезпечують проведення справедливого й неупередженого розгляду спору. Зазначено, що платник податків не повинен в обов'язковому порядку врегульовувати суперечку, яка виникла, саме шляхом застосування примирних процедур. Використання альтернативних (примирних) способів вирішення спірного податкового правовідношення не позбавляє платника податків права на використання інших способів (доюрисдикційних чи юрисдикційних) захисту. У межах цього дослідження визначено, що процедури податкового компромісу являють собою інституційно-обрамлений механізм вирішення найбільш кризових за своїм характером податкових конфліктів [284, с.15]. Аналізуючи дисертаційне дослідження, мета якого полягає у проведенні компаративного аналізу процедурних аспектів вирішення податкових спорів, можна констатувати, що автор залишив поза увагою проблему законодавчого регулювання процедури вирішення податкових спорів, а сама робота носить більш теоретичний характер.

Окрему увагу проблемі вирішення податкових спорів під час дослідження суб'єктивних прав платників податків приділив С. О. Бондаренко, зазначивши при цьому, що право платників податків на оскарження рішень органів ДПС є одним із найважливіших. Автором було запропоновано новий підхід до визначення презумпції невинуватості платників податків, а саме: платник податків вважається невинуватим у вчиненні податкового правопорушення доти, доки не буде на його вимогу проведено перевірку відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти мають право надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти. Якщо така перевірка не була проведена, то під час вирішення податкового спору, ця ситуація має тлумачитися на користь платника податків, а посадові особи контролюючих органів, які відмовили у проведенні цієї перевірки на вимогу платника, притягнуті до відповідальності [86, с.6]. Науковець констатував, що практика Європейського суду з прав людини у податкових спорах свідчить, що

найчастіше права платників податків захищають як право власності, застосовуючи при цьому норму ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка гарантує право кожного мирно володіти майном [86, с.13].

Дисертаційна робота Д. М. Цвіри «Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів» (2018 р.) була присвячена комплексному дослідженню теоретичних та практичних питань адміністративно-правового регулювання розгляду й вирішення податкових спорів у межах адміністративного судочинства. Розглянуто правову категорію «податковий спір» як один із видів публічно-правового спору. Доповнено наявну доктринальну класифікацію податкових спорів, які вирішуються адміністративними судами України. Надано авторські визначення, зокрема, таким поняттям: адміністративне судочинство, предмет податкового спору, процесуальне представництво в адміністративних справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів. Виокремлено та охарактеризовано суб'єктів податкового спору, а також з'ясовано процесуальний статус основних учасників податкового спору в адміністративному судочинстві. Запропоновано науково обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення адміністративно-процесуального та податкового законодавства, спрямовані на підвищення ефективності розгляду й вирішення податкових спорів адміністративними судами України [560].

Однією із останніх дисертаційних робіт, присвячених проблемі вирішення податкового спору, була праця Я.П. Любченко на тему: «Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект». Науковцем було удосконалено класифікацію альтернативних способів вирішення податкових спорів за: 1) формою вирішення спору (арбітраж, посередництво, консиліація, переговори, призначення експерта); 2) правовою основою (право, що застосовується, може бути національне, регіональне, міжнародне, за принципом добра і справедливості

(ex aequo et bono) тощо); 3) метою: захист прав (арбітраж), досягнення компромісу (переговори, посередництво); 4) принципами процесу: змагальні (арбітраж, рада з вирішення спорів), консенсуальні (посередництво, переговори); 5) особливостями правозастосовного процесу: юрисдикційні (арбітраж), неюрисдикційні (посередництво); 6) обов'язковістю виконання рішень: обов'язкові (арбітраж, рада з вирішення спорів), рекомендаційні (консиліація); 7) участю третьої сторони: із залученням (арбітраж, посередництво, рада з вирішення спорів), без залучення (переговори); 8) формалізованістю: формалізований процес (арбітраж,) не формалізований процес (посередництво, переговори); 9) відкритістю: конфіденційні (за загальним правилом) та публічні (за рішенням сторін). Науковець акцентує увагу на тому, що на сьогодні необхідним є системне оновлення законодавства про третейські суди. Має бути проаналізована негативна практика функціонування третейських судів та закріплені запобіжники, з метою недопущення її повторення. На думку автора, потрібно йти не шляхом заборон та звуження підвідомчості третейських судів, як це відбувається сьогодні, а шляхом удосконалення правового регулювання відносин в означеній сфері, щоб забезпечити юридичним та фізичним особам прості та дешеві процедури врегулювання правових спорів [308].

Проблема вирішення податкових спорів також досліджувалась на рівні статей у науково-фахових виданнях. Так, Ю.В. Божко розглянув проблему удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства [50]. У статті розкрито питання удосконалення процедури розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства в аспекті запровадження в Україні податкових судів як спеціальних судових органів та процедури досудового врегулювання спору у судах адміністративної юрисдикції за активної участі судді. Обґрунтовано переваги наявної системи адміністративних судів, яка, за умови її подальшого системного вдосконалення, дозволяє забезпечити захист прав та інтересів платників податків від порушень з боку

контролюючих органів. Науковець зазначає, що подальше удосконалення процедури розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства є об'єктивною науково обґрунтованою необхідністю та повинно включати комплекс заходів правового та організаційного характеру, спрямованих на створення ефективного механізму судового врегулювання, підвищення якості розгляду податкових спорів адміністративними судами, а також забезпечення формування єдиної практики застосування норм Податкового кодексу України під час їх вирішення [50].

Важливе теоретичне значення має наукова стаття А.В. Турянської, присвячена питанню визначення змісту спорів, що впливають з податкових правовідносин та його співвідношення із суміжними категоріями юридичної конфліктології [524]. У ній автором надано досить змістовне визначення поняття «податковий спір» та окреслено його змістовні характеристики. А. В. Турянська акцентує увагу на конфліктній природі податкових правовідносин: з одного боку, платники податків прагнуть отримати максимальний прибуток як результат успішної господарської діяльності, з іншого – Міндоходів, метою якого є забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики, забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, – між суб'єктами цих правовідносин виникають конфлікти щодо змісту, обсягу та порядку виконання податкового обов'язку [524, с.111].

І. В. Караченцев присвятив свою наукову працю дослідженню особливостей та проблематики податково-правового статусу учасників податкового спору (2015 р.), у якій здійснив аналіз законодавчих актів, які

регулюють вищезазначену тему, на основі цього сформулював висновок про законодавчі помилки та надав рекомендації щодо їх усунення. Особливу увагу науковець зосередив на дослідженні правосуб'єктності платників податків. Важливе місце у статті відведено виокремленню на основі чинного Податкового кодексу України блоків обов'язків платників податків і зборів та їх характеристиці [212].

Ю. О. Ковальова, досліджуючи питання доречності впровадження позасудових способів вирішення податкових спорів, зазначає, що Україні безсумнівно потрібно звернути увагу на імплементацію на законодавчому рівні інституту податкової медіації, так як у такому процесі можуть виграти як платники податків, так і контролюючі органи, отримуючи з однієї сторони реальні сплати податків, а з іншої – спокій, імунітет від майбутніх перевірок, економію часу тощо [236]. Однак в Україні важливо не просто закріпити існування процедури податкової медіації на папері, а детально та уважно прописати усі положення, зокрема стадії, підстави, права та обов'язки, акредитацію медіаторів тощо, з метою забезпечення прозорості та відкритості застосування такого способу вирішення податкових спорів, щоб платники податків були впевнені та довіряли медіаторам, а не ставилися до них лише як до посередників для спілкування з податковими органами [236, с.127].

У статті О. М. Мінаєвої (2016 р.) було проведено детальний науковий аналіз правової природи, змісту адміністративних процедур та їх значення в процесі вирішення податкових спорів. Загалом, погоджуючись із тим, що підстави, які супроводжують початок процедур адміністративного вирішення податкових спорів, підрозділяють на фактичні та процесуальні, автор вважає доречним здійснити уточнення щодо розмежування фактичної та процесуальної підстави початку доюрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів. Зазначено, що процесуальний інтерес платника податків щодо результатів його процесуальної діяльності в межах адміністративних процедур із вирішення податкових спорів має другорядний у порівнянні з

його матеріальним інтересом характер. Автор констатує, що на сьогодні існують позитивні зміни в бік розподілу обов'язків з доказування правомірності дій або рішень контролюючого органу, що сприяє формуванню єдиного підходу до визначення алгоритму доказування в податкових спорах незалежно від того, у межах яких процедур він вирішується: в доюрисдикційних (адміністративних) чи юрисдикційних (судових) [329].

С. В. Пархоменко-Цироцяниц присвятив свою статтю податковим спорам, а також причинам їх виникнення та проблемі вирішення (2016 р.). У ній виокремлено та охарактеризовано основні причини виникнення податкових спорів, зокрема недосконалість податкового законодавства. Розглянуто шляхи вирішення податкових спорів, зокрема інститут податкового компромісу, медіації [371].

Окремої уваги заслуговує стаття І. А. Малярчук на тему: «Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві» (2017 р.), в якій досліджено недоліки адміністративного суду, акцентовано на прорахунках в системі адміністративного судочинства. Розглянуто стан вирішення податкових спорів. Основними шляхами удосконалення адміністративного судочинства в податкових спорах, на думку автора, є: доукомплектованість адміністративного суду суддями; зменшення навантаження на суддів; внесення доповнення та зміни до КАС України про особливості провадження у справах за зверненням платників податків. Механізм перегляду судових рішень, переконує у своїй науковій праці І. А. Малярчук, буде більш ефективним, якщо функції третьої інстанції в системі судових органів буде виконувати одна інстанція, і вона буде єдиною у судовій системі; законодавчо будуть визначенні строки перегляду адміністративних справ щодо розгляду податкових спорів та вони відповідатимуть міжнародній судовій практиці [312].

У статті П. О. Селезня (2018 р.) було надано характеристику сутності, еволюції та ролі взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення

спорів, що виникають на основі тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. Взаємоузгоджувальна процедура визнається унікальним договірним механізмом вирішення спорів щодо тлумачення та застосування норм договорів про уникнення подвійного оподаткування. Історія його розвитку започатковується у міжвоєнний період шляхом включення відповідних положень у модельні акти Ліги Націй у сфері оподаткування [463]. Науковець підкреслює, що тривала практика використання такого механізму підтверджує виправданість його існування у сучасному світі з точки зору наявних переваг не лише для компетентних органів, але і для платників податків. Натомість, обмежена практика його використання у поєднанні з наявністю проблемних аспектів у контексті забезпечення балансу публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування переконує у тому, що потенціал взаємоузгоджувальної процедури використовується не повністю. Слушною є позиція П.О. Селезня про те, що в умовах високого рівня недовіри до дій судової та виконавчої гілок в Україні та необхідності забезпечення інвестиційної привабливості, взаємоузгоджувальна процедура є потенційно перспективним інструментом з точки зору забезпечення балансу приватного та публічного інтересу [463].

Л.Г. Колеснікова у статті «Правова природа податкових спорів в Україні» було наведено різні визначення податкових спорів, окреслено підходи науковців до визначення природи податкового спору. Розкрито особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів. Сформульовано шляхи подальшого вдосконалення практики у справах із податкових спорів [242]. Науковець дійшла висновку, що з урахуванням інституційних змін судових органів та процесуальних змін адміністративного законодавства, подальше вдосконалення практики у справах із податкових спорів можливе шляхом: удосконалення вітчизняного законодавства, зокрема визначення та застосування єдиної податкової термінології; однакового тлумачення податкових термінів; установлення виняткового

переліку повноважень суб'єктів, об'єктів, предмета податкових правовідносин; обов'язкового застосування досудового врегулювання спору між контролювальним органом і платником податків; адаптації системи оподаткування до реального соціально-економічного становища в Україні та міжнародних стандартів; стимулювання платників податків до виконання податкового обов'язку; встановлення постійного контролю Касаційного адміністративного суду України за застосуванням судами прийнятих ним оглядових та інформаційних листів, зразкових справ із роз'ясненням окремих статей, глав, розділів ПК України та податкового законодавства; доповнення КАС України статтею про особливості провадження у справах із податкових спорів за зверненням платників податків, за аналогією ст. 283 КАС України про особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів [242].

З огляду на викладене вище, можна констатувати, що проблема вирішення податкових спорів розглядалась з багатьох ракурсів різними науковцями. Проведений аналіз низки наукових праць дає змогу стверджувати про те, що дослідження інституту вирішення податкових спорів особливо активізувались після прийняття Податкового Кодексу України у 2010 році, що натомість також підтверджує недосконалість і водночас революційність вказаного нормативно-правового акту. Доречно зазначити, що у більшості із розглянутих робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів, побудовані на застарілому законодавстві, яке не відображає сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства, а тому не можуть становити практичного інтересу.

1.3. Поняття та юридичні ознаки податкового спору

Комплексне та всебічне вивчення проблематики, що представлена у цьому монографічному дослідженні, є неможливим без визначення сутності та змісту поняття «податковий спір». Доречно відзначити, що незважаючи на те, що окреслений термін активно вживається у законодавчих актах та у науковій літературі, на сьогодні ще й досі не існує єдиного підходу щодо його тлумачення. Все це, безперечно, є суттєвим недоліком як на теоретичному, так і на практичному рівнях. У найбільш загальному розумінні спір – це розбіжність інтересів декількох осіб стосовно чого-небудь. Великий тлумачний словник сучасної української мови містить два визначення спору: 1) словесне змагання; обговорення чого-небудь двома або кількома особами, в якому кожна із сторін обстоює свою думку, свою правоту; 2) взаємні домагання щодо володіння чим-небудь, посідання чогось та ін., вирішувані переважно судом [106, с. 1172]. У словнику російської мови під спором розуміється: 1) розбіжність, яка вирішується судом; 2) словесне змагання, обговорення чого-небудь, в якому кожен відстоює свою думку [356, с.696]. Етимологія слова «спір», на думку М. І. Клеандрова, передбачає протиставлення позицій сторін спору. Етимологічно слово «спір» пояснюється як взаємне прирікання, словесне (усне чи письмове) змагання, у якому кожна зі сторін відстоює свою думку, доводить свою правоту, або взаємні претензії (здебільшого у суді) на володіння будь-чим, словесне змагання (усне чи письмове), де кожна сторона, спростовуючи думку опонента, відстоює свою [227; 389, с.24].

Сутність та зміст спору змінюється в залежності від того, в якій сфері суспільних відносин він виникає, та що власне є предметом спору. Однак при цьому необхідно погодитись із точкою зору Л.В. Трофімової, яка підкреслює, що незалежно від сфери суспільних правовідносин, мета спору – пошук істини та досягнення згоди або, у крайньому випадку, зменшення

розбіжностей у позиціях його учасників [442;389, с.23]. У спорі завжди сторони апелюють до третьої особи, на яку покладають повноваження вирішення конфлікту. Тобто спір виступає формою прояву та способом вирішення наявних конфліктів [442;389, с.23].

Коли йдеться про податковий спір, зазвичай, розуміють, що він виникає між учасниками конкретних правовідносин (зокрема податкових), а тому його можна вважати різновидом правового спору. Так, Ю. Тихомиров доводить, що правовий спір є своєрідним етапом у процесі розвитку юридичної колізії. Це встановлено законом процедура розгляду уповноваженими органами претензій суб'єктів права з приводу їхніх інтересів, актів і дій публічного (громадського) характеру. До предмету такого спору, на думку автора, належать відносини, по-перше, з приводу здійснення публічної влади в широкому сенсі, тобто діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, а також функціонування інститутів прямої демократії; по-друге, відносини, пов'язані з участю громадян в управлінні державними і громадськими справами; по-третє, відносини з приводу забезпечення та захисту публічних інтересів, включаючи «переростання» приватних інтересів у громадські [517].

О.В. Бринцев вказує, що правовий спір – це конфлікт учасників, котрі прагнуть захистити свої законні права та інтереси, вважаючи їх порушеними. Автором також наводяться ознаки правового спору. Ними, на його думку, є: а) припущення учасників спору про існування матеріальних правовідносин між ними; б) матеріальні суб'єктивні інтереси учасників, які суперечать один одному; в) практична цінність поняття правового спору, яка полягає в можливості шляхом його вирішення встановлювати визначеність у змісті правовідносин, чим досягається захист законних прав та інтересів учасників [91]. Характерними особливостями правового спору, як загальної категорії, на думку О. В. Бринцева, є: 1) виникнення лише з юридично значущих дій його учасників (тобто таких, що мають юридичні наслідки); 2) спрямованість на реалізацію та захист прав, свобод, інтересів, а також

виконання обов'язків особи; 3) реалізація інтересів однієї сторони спору у більшості випадків може призвести до неможливості задоволення інтересів іншої; 4) юридичною основою спору є гарантована законом можливість захисту права, свободи чи інтересу особи; 5) способи вирішення правових спорів, встановлені законом, не позбавляють особу можливості звернутися до альтернативних способів [493; 446].

Натомість Р.Х. Гусейнов характеризує ознаками правового спору називає: 1) виникнення лише з юридично значимих дій його учасників (тобто таких, що мають юридичні наслідки); 2) спрямованість на реалізацію та захист прав, свобод, інтересів, а також виконання обов'язків особи; 3) реалізація інтересів однієї сторони спору в більшості випадків може привести до неможливості задоволення інтересів іншої; 4) юридичною основою спору є гарантована законом можливість захисту права, свободи чи інтересу особи; 5) способи вирішення правових спорів, встановлені законом, не позбавляють особу можливості звернутись до альтернативних [144, с. 8–9].

Перед тим, як дати визначення сутності поняття «податковий спір», необхідно відзначити, що у науковій літературі існує не так багато підходів щодо його визначення, що, натомість, підтверджує недостатню дослідженість цієї проблематики. Так, В.С. Кіценко у своєму науковому дослідженні дійшов висновку, що 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 (податкових або митних) органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм, і які вирішуються у передбаченому законом порядку. Структурними елементами податкового спору автор називає його сторони, предмет та підстави [225, с.461].

Податковий спір, на думку В.С. Сафонова, – це юридична ситуація, в основі якої лежать розбіжності між платниками податків (податковими

агентами), з одного боку, і державними органами та їх посадовими особами – з іншого, що виникають з приводу правильності застосування норм податкового права. Ініціаторами такого спору можуть бути як платники податків (наприклад, оскарження дій посадової особи податкового органу), так і податкові органи (наприклад, коли можливість застосування примусових заходів стосовно платника податків передбачена лише на підставі судового рішення). Звичним є явище, на думку науковця, коли сторони такого спору спершу перебувають в нерівному становищі, тому з метою демократичності податкової системи в законодавстві, насамперед, спеціально регламентуються організаційні та правові гарантії прав і законних інтересів фіскально-зобов'язаних осіб [457, с. 50; 46]. В.В. Тильчик розглядає податковий спір як передбачену нормами Податкового кодексу України форму розв'язання конфліктів у сфері податкових правовідносин, що виникають між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків [516, с.5]. В.М. Свириденко розкриває зміст поняття «податковий спір» як передану на розгляд компетентного юрисдикційного органу розбіжність суб'єктів податкового конфлікту, зумовлену неправомірністю актів податкового органу, діями чи бездіяльністю його посадових осіб, які зачіпають права чи охоронювані законом інтереси, і виражаються у вчиненні юридично-значущих дій, спрямованих на захист порушених прав [460].

Слушним є визначення, запропоноване Д.Б. Орахелашвілі, який обґрунтовує таку дефініцію податкового спору – це передане на розгляд уповноваженого юрисдикційного органу протиріччя сторін, правовідносин, 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 [360, с. 15]. З-поміж основних ознак податкового спору автор виокремлює такі: спрямованість на захист і відновлення порушеного (оспорюваного) права, а також запобігання

його порушенню в майбутньому; спрямованість на вирішення юридичного конфлікту з приводу реалізації прав і виконання обов'язків; спрямованість на забезпечення стабільності умов реалізації правової норми та оптимізацію правового регулювання; розгляд спору уповноваженим органом державної влади забезпечує стабільність правової системи суспільства [360, с.15].

А.В. Турянська, досліджуючи теоретичні підходи до визначення понять «податковий спір» та «податковий конфлікт», пропонує під першим розуміти спосіб розв'язання певних податкових конфліктів, що виникають у сфері забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики, забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, в процесі реалізації контролюючими органами своїх повноважень, між контролюючими органами та платниками податків, з приводу змісту, обсягу та порядку виконання податкового обов'язку, у зв'язку з застосуванням, порушенням і тлумаченням правових норм, та вирішується за допомогою адміністративно-правових засобів шляхом прийняття компетентним органом правозастосовного акту, що ґрунтується на аналізі всіх обставин [524, с. 114–115]. Слушною є позиція А. В. Турянської, яка пропонує такі характеристики поняття «податковий спір»: передумовою податкового спору є податковий конфлікт; податковий конфлікт є родовим поняттям щодо податкового спору, але не є тотожним, їх не слід об'єднувати у складові елементи один одного; після виникнення податкові конфлікти набувають форми податкових спорів; податковий спір є способом розв'язання певних податкових конфліктів; спір є податковим спором, якщо він є адміністративним, тобто юридичне питання, яке складає зміст спору, є питанням адміністративного права; податковий спір

виникає в процесі реалізації Міндоходів своїх повноважень; має публічний характер, так як виникає між сторонами, однією з яких є (в обов'язковому порядку) орган державної влади, і спрямований на задоволення публічного інтересу; різнонаправленість, тобто особою, що ініціювати суперечку, може бути як приватна особа – платник податків, так і публічна особа – держава, що забезпечує публічний інтерес та правопорядок; особливим предметом (те, через що виникло протиріччя, чого прагне одна із сторін правового спору – з приводу застосування норм податкового права, закріплених у ПК України), що визначається сферою суспільних відносин, стосовно яких виникає конфлікт інтересів; зміст податкового спору становлять питання, які регулюються податковим правом; виникає у зв'язку з застосуванням, порушенням і тлумаченням правових норм; протиріччя, яке повинно, або може вирішуватись юрисдикційним органом державної влади, набуває як юридичного, так і неюридичного характеру; має особливий порядок розв'язання, що зумовлює необхідність спеціального адміністративно-правового регулювання процедури їх розгляду; вирішуються податкові спори за допомогою адміністративно-правових засобів; податковий спір завершується прийняттям компетентним органом правозастосовного акту, що ґрунтується на аналізі всіх обставин [524, с.114–115].

А відтак необхідно зазначити, що, зазвичай, виникнення податкового спору – це правова реакція на конфлікт між сторонами, що склався через об'єктивні чи суб'єктивні причини. Податковий спір проявляється у протистоянні сторін. У своїй діяльності органи влади чи місцевого самоврядування задля досягнення певної мети впливають на можливість реалізації суб'єктивних прав інших суб'єктів, що є стороною в спорі. Залежно від виду податкових відносин, податкові спори є досить різноманітні, що пояснюється всією сукупністю і складністю відносин, пов'язаних зі стягненням податків і зборів. Податкові спори можуть виникати, внаслідок різної оцінки податковими органами і платниками податків і зборів правового змісту відносин, у зв'язку з якими виникає

обов'язок зі сплати податків або зборів. Численність податкових спорів свідчить про складність, багатоплановість і багатосторонність відносин між державою, з одного боку, і організаціями та фізичними особами – з іншого, у зв'язку зі стягненням податків і зборів, в контексті дії суміжних з податковими іншими груп правовідносин [559, с.137].

З огляду на зазначене вище, можна стверджувати, що для того, щоб більш повно розкрити сутність «податкового спору», доречно розглянути, у який спосіб зазначена категорія співвідноситься з поняттям «податковий конфлікт», адже досить часто в юридичній літературі ці два терміни сприймаються як тотожні, що є не правильним. Конфлікт (від лат. *conflictus* – зіткнення) – це процес розвитку і розв'язання суперечливих цілей, відносин і дій людей, детермінований об'єктивними й суб'єктивними причинами та такий, що протікає в двох діалектично-взаємозалежних формах – суперечливих діях сторін на індивідуальному і груповому рівнях [586, с. 303; 346]. Тобто, на думку О.О. Небрат, конфлікт – це відсутність згоди. Зазвичай, існують термінологічні труднощі під час побудови змістовної дефініції конфлікту. Умовно можна виділити два поширених концептуальних підходи до визначення конфлікту: перший – орієнтований на актуальні дії, другий – на мотиви дії [346]. А.Я. Анцупов і А.І. Шипілов вважають, що конфлікт – це найгостріший спосіб вирішення протиріч, які виникають у процесі взаємодії і криються в протидії суб'єктів конфлікту, і, зазвичай, супроводжуються негативними емоціями [15, с. 81].

Розглядаючи податковий конфлікт як конфлікт, в якому протиборство безпосередньо пов'язане з правовими відносинами сторін (їх юридично значимими діями або станами), Т.А. Латковська визначає його характерні ознаки, зокрема: об'єкт конфлікту, суб'єктний склад, усвідомлення зіткнення інтересів і дій його суб'єктами, застосування правових процедур регулювання, вирішення компетентним органом у встановленому законом порядку [295, с. 146]. З урахуванням виокремлених правових ознак податкового конфлікту, вчена зазначає, що його можна розглядати як

особливий вид матеріальних податкових правовідносин, суб'єкти якого мають протилежні інтереси (приватний інтерес у платника податків, публічний інтерес у податкових органів) і здійснюють різні за спрямованістю дії чи бездіяльність у процесі їх реалізації. Податковий конфлікт відображає правову дійсність у сфері оподаткування. Він може відтворювати недосконалість податкової системи, управлінської діяльності, колізійність податкового законодавства [295, с.146]. Податковий конфлікт, на думку В.М. Свириденко, – це суперечність між учасниками податкових правовідносин, яка виникає у процесі формування та сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, здійснення податкового контролю, захисту прав та охоронюваних законом інтересів платників, притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, що характеризується посиленням протилежних тенденцій учасників і підлягає правовому врегулюванню [462].

Цікавою є думка О. М. Федорчука, який наводить таку характеристику податкового конфлікту: а) конфлікт, що виникає з податкових правовідносин – це протиріччя з приводу прав і обов'язків суб'єктів фінансового (податкового) права, так як змістом будь-яких правовідносин є права і обов'язки сторін; б) податковий конфлікт характеризується негативним відношенням одного з суб'єктів конкретних податкових правовідносин до юридичного факту, що став основою для виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин; в) податковий конфлікт виникає у зв'язку з реалізацією уповноваженим державним органом функцій, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів, а тому обов'язковим суб'єктом в такому конфлікті має бути державний орган, наділений владними повноваженнями; г) з моменту виникнення і до моменту вирішення податкового конфлікту в адміністративному порядку, правовідносини між сторонами перебувають в межах предмета адміністративно-правового регулювання; д) податковий конфлікт – це розбіжності сторін, які за суб'єктним складом знаходяться у відносинах

влади і підпорядкування, а їх майнові і процесуальні відносини засновані на юридичній рівності [121].

Отже, поняття податкового конфлікту та податкового спору хоча і є схожими, однак при цьому вони не є тотожними. У такому випадку, конфлікт є більш широкою категорією, і власне являється передумовою для виникнення податкового спору. А відтак, якщо податковий конфлікт було переведено у процесуально-правову площину та є необхідність залучення адміністративного органу чи суду, то він «переростає» у податковий спір.

У такий спосіб, під податковим спором необхідно розуміти ситуацію, за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно протікати у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій. Аналіз наукових поглядів учених засвідчив, що найбільш характерними юридичними ознаками податкового спору є:

– витікають із податкових правовідносин. Загалом, податкові правовідносини – це врегульовані податково-правовими нормами і гарантовані державно-силовим примусом суспільні відносини, що виникають між податковими органами й платниками податків з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до державного й місцевих бюджетів і державних цільових фондів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за податкове правопорушення [36, с.31]. Більшість науковців сходяться на думці, що податкові спори, зазвичай, виникають із таких податкових правовідносин: 1) виникають на основі правовідносин зі встановлення, введення та адміністрування податків і зборів; 2) витікають із відносин, які виникають у процесі здійснення податкового контролю, і включають в себе оскарження актів податкових органів дій чи бездіяльності їх посадових осіб; 3) витікають з відносин щодо притягнення платника

податків до відповідальності за вчинення проступків у сфері адміністрування податків [556; 515];

– мають специфічний суб'єктний склад правовідносин під час вирішення податкового спору. Суб'єкти (або суб'єктний склад) – це сукупність осіб, які беруть участь у правовідносинах (якнайменше дві – правомочний і зобов'язаний) [480]. Зазвичай, суб'єктами таких правовідносин є: 1) платник податку – це суб'єкт податкового правовідношення, який має, отримує (передає) об'єкти оподаткування чи здійснює діяльність, яка є об'єктом оподаткування, і реалізує (має) податкові обов'язки і права, встановлені законодавством [376, с. 28]; 2) органи Державної податкової служби України. Кожен із вказаних суб'єктів наділяється правоздатністю та дієздатністю;

– предмет податкового спору. У найбільш спрощеному розумінні предметом податкового спору є суб'єктивні публічні права і обов'язки учасників податкових правовідносин. Суттєвою особливістю предмета податкового спору є те, що він одночасно може включати в себе і суб'єктивні публічні права (обов'язки), і законність ненормативних податкових актів [515];

– наявність спеціальних юридичних фактів, які зумовлюють виникнення, зміну та припинення податкового спору. Головне призначення юридичних фактів – «активація» всього механізму, введення відповідних процесуальних норм у дію. До вчинення певної дії чи настання події, тобто до реалізації певного юридичного факту, процесуальні норми існують загалом в теоретичній площині. Після того, як визначений законом юридичний факт відбувся, положення процесуального закону починають реально впливати на визначені відносини, на основі приписів процесуальної правової норми настають певні наслідки, відбувається перехід до наступних етапів динаміки податкового процесуального регулювання. Юридичні факти, у такий спосіб, виступають рушійною силою динаміки податкових спорів, підставою переходу процесуальних правовідносин від етапу до етапу

[453, с. 124].

Досліджуючи сутність та зміст податкового спору, необхідно з'ясувати, що являє собою мета, завдання та функції податкового спору. Загалом, мета відповідає на питання, на що саме спрямована ця діяльність і для чого вона здійснюється [585, с.4]. В етимологічному сенсі, мета – це те, до чого прагнуть, чого треба досягти. У філософії вона інтерпретується як ідеально намічена модель, уявний образ результату, який припускається. Дослідження діалектики мети, засобів і результату, як окремого випадку діалектики, матеріального й ідеального дозволило розглянути її як ідеальне передбачення результату діяльності, а саму діяльність – як складний процес постановки і здійснення мети [533, с. 459, 461; 432]. Л. Ф. Ільчев, П. М. Федосєєв, С. М. Ковальов та інші зазначають, що з філософської точки зору поняття мети виходить із того, що ця категорія є елементом поведінки і свідомої діяльності людини, який характеризує передбачення в мисленні результату діяльності та шляхів його реалізації за допомогою певних засобів. Автори підкреслюють, що мета виступає як спосіб інтеграції різних дій людини в певну послідовність або систему. Аналіз діяльності, як цілеспрямованої, передбачає виявлення невідповідності між наявною життєвою ситуацією і метою; здійснення мети є процесом подолання цієї невідповідності [535, с. 762].

А. Конт-Спонвиль пише, що мета – те, до чого ми прагнемо, те, за що ведемо боротьбу, що хочемо отримати, в чому бажаємо досягти успіху. Стоїки розрізняли кінцеву мету (telos) і просто мету (skopos). Мета є чимось зовнішнім відносно до дії – така мета подібна до тієї, в яку цілиться лучник. Кінцева мета носить внутрішній характер; тут йдеться вже не про те, щоб потрапити в мішень, а про те, щоб правильно прицілитися. Мета завжди належить майбутньому; кінцева мета – дійсному. Мета є об'єктом надії; кінцева мета – об'єкт волі [248, с. 456; 122]. Мета, зазначає Ю.П. Сурмін, – ідеальне передбачення результату діяльності, що виступає її регулятором. Для мети характерні дві особливості: 1) є моделлю майбутнього результату,

початковим образом, до якого рухається об'єкт; 2) виступає як варіант задоволення потреби, сформований з кількох альтернатив [173, с.385].

У наукових працях, присвячених питанням теорії управління, під метою найчастіше розуміють ідеальний образ (логічну модель) бажаного стану суб'єкта чи об'єкта управління, сформульованого на основі пізнання та врахування їх об'єктивних і організаційних форм, потреб та інтересів [19, с. 164; 315]. В.М. Плішкін вважав, що під метою управління необхідно розуміти майбутній бажаний стан об'єкта управління або його окремих параметрів (тобто якісно виражених характеристик); результат, який підлягає досягненню, деякий кінцевий стан системи [382, с. 73].

П.М. Рабінович, розмірковуючи про мету правового регулювання, визначив її як передбачувані і бажані для правотворчого органу результати здійснення закону. Правник відмічає, що зважаючи на наявність засобів й умов її досягнення, мета закону може бути найближчою (прямою) або перспективною. За сферою суспільного життя, якої стосується мета закону, можна розрізняти економічні, політичні, екологічні, духовні та інші його цілі. У тих випадках, коли зміст мети закону становлять саме юридичні наслідки (тобто зміни у правовому статусі певної групи суб'єктів або у конкретних правах та обов'язках персоніфікованих осіб), є підстави вирізняти юридичну ефективність закону (правового регулювання). В усіх же інших випадках йдеться про загальносоціальну (економічну, політичну, екологічну, духовну та інші) ефективність правового регулювання [431, с.172].

Отже, мета – це не просто бажаний результат якоїсь діяльності, це ідеальне завершення конкретної сукупності дій, які вчиняються певним суб'єктом. На законодавчому рівні (ані у Податковому Кодексі України, ані у відомчих підзаконних актах, які визначають порядок оскарження дій контролюючих органів) чітко не сформульовано мету вирішення податкового спору. Втім, аналіз змісту норм у КАС України, у статі 2 якого зокрема закріплено, що завданням адміністративного судочинства, якими є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері

публічно-правових відносин, з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [239], а також положень Закону «Про звернення громадян», Наказу Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами», інших нормативно-правових актів, дозволяє зробити висновок про те, що метою вирішення податкового спору є:

- 1) забезпечення реалізації конституційних гарантій осіб на оскарження дій, бездіяльності суб'єкта владних повноважень;
- 2) забезпечення панування правової справедливості і режиму правової законності у податковій сфері.

Так як мета, зазвичай, має доволі узагальнений вигляд, прийнято також виокремлювати завдання, які конкретизують і розвивають мету за певними аспектами і напрямками. Тобто мета породжує завдання. Завдання – це наперед визначений, регламентований для виконання обсяг роботи, справа, настанова, розпорядження виконати певне доручення [484, с.40]. У своєму науковому дослідженні В.О. Климков дійшов висновку, що завдання – це мета, досягнення якої є бажаним до відповідного моменту в межах періоду, на який розраховано управлінське рішення. Завдання, на думку автора, вказує на безпосередню мету організації, що піддається кількісній характеристиці. Більше того, зауважує вчений, завдання являють собою сукупність вимог для прийняття рішень у конкретній ситуації [228, с.99]. С. С. Гнатюк відзначає, що завдання – це похідна із закону, об'єктивно наявна форма реалізації правової компетенції, яка реалізується суб'єктами юрисдикції, що наділені процесуальними повноваженнями, та ведуть провадження, з метою досягнення окремого та загального правового результату [124].

У такий спосіб, завдання відображають ту роботу (її зміст, характер, обсяги тощо), яку необхідно виконати на шляху до мети. Отже, завданнямивирішення податкових спорів є:

- забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи;
- забезпечити захист, відновлення та (або) належну реалізацію суб'єктами тих їх прав, законних інтересів, з приводу порушення, обмеження яких і виник податковий спір;
- здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових і нерозривно пов'язаних із ними відносин.

З категорією завдання тісно пов'язано поняття «функції». Що ж стосується функцій інституту вирішення податкового спору, то вони являють собою основні напрямки, за якими здійснюється вплив на суспільні відносини в ході його розв'язання. Ці функції логічно впливають із цілей і завдань означеного інституту, зокрема:

1) правозахисна функція. Спершу варто відзначити, що в цьому контексті слід розрізнити поняття «охорона» та «захист». З огляду на це, слушною є думка В.М. Юрчишина, який вказує, що права і законні інтереси людини охороняються постійно, а захищаються лише тоді, коли їх порушують. Захист – це одна із форм охорони, що здійснюється при порушенні права чи реальній загрозі такого порушення, а також у випадках оспорення прав і свобод. Тобто, захист пов'язується з використанням примусових засобів реалізації права, які застосовують компетентні державні органи або людина самостійно (самозахист), з метою відновлення порушеного права, тобто захист має регулятивно-динамічний характер [2, с. 69; 590].

Перед тим, як перейти безпосередньо до розгляду правозахисної функції у контексті визначеної проблематики, передусім необхідно зазначити, що правозахисна – це функція забезпечення захисту регульованих нормами права суспільних відносин від будь-яких посягань, відновлення правового стану суб'єктів права, інтересів суспільства, законності і правопорядку в разі їх порушення [479]. На думку В. С. Нерсесянца, правозахисна функція – це діяльність держави щодо захисту прав і свобод

людини і громадянина, ствердження законності і правопорядку у всіх сферах суспільного і політичного життя [347, с.258, 260]. Досить розгорнуто до визначення сутності правозахисної функції у своєму дисертаційному дослідженні підійшов В. Г. Андрусак. Науковець вказує, що правозахисна функція – це ключова функція, яка здійснюється у правоохоронній формі. Розуміння правозахисної функції сучасної держави передбачає широкий підхід до її трактування. Правозахисна функція держави відображає сутнісну характеристику держави, відповідає певному етапу розвитку суспільства і держави, вона постійно трансформується під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів і наповнюється новим змістом. Правозахисна функція, підсумовує автор, – це комплекс заходів правового характеру, спрямованих на всебічний захист прав і свобод людини і громадянина [12, с.9].

Отже, змістом цієї функції є забезпечення захисту регульованих нормами права суспільних відносин від будь-яких посягань, відновлення правового стану суб'єктів права, інтересів суспільства, правової законності і правового порядку в разі їх порушення [479, с.134]. У такий спосіб, у контексті вирішення податкового спору, правозахисна функція полягає у тому, що за наслідками його розгляду, компетентним органом (посадовою особою), уповноваженим вирішувати такі спори, застосовуються відповідні заходи щодо відновлення порушених прав, законних інтересів скаржника та (або) усунення перешкод для їх реалізації, забезпечення відшкодування шкоди, завданої протиправними діями (бездіяльністю) з боку іншої сторони спору. Тобто, правозахисна функція – орієнтована на відновлення стану правової справедливості та законності. Вона безпосередньо реалізується у повному обсязі тоді, коли буде встановлено протиправний характер поведінки іншої сторони спору, дії чи бездіяльність якої оскаржуються;

2) правоохоронна функція – тісно пов'язана із вищезгаданою правозахисною, втімне тотожна їй. Охорона – це система заходів, що реалізується державними органами і громадськими організаціями, з метою створення необхідних умов для належної реалізації прав і свобод громадян та

недопущення (попередження) їх порушень, тобто охорона має регулятивно-статистичний характер [349, с. 18; 590]. На думку О. Ф. Скакун, правоохоронна функція – це діяльність із забезпечення охорони конституційного ладу, прав і свобод громадян, законності та правопорядку, встановлених і регламентованих правом суспільних відносин [479, с. 75]. О. М. Полковніченко розглядає правоохоронну функцію держави як забезпечений системою необхідних ресурсів комплексний напрямок діяльності держави, який об'єднує низку заходів (зокрема примусових), заснованих на принципах справедливості та ефективності, що спрямовані на безконфліктну реалізацію прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, забезпечення соціальної злагоди, недопущення індивідуальних, колективних та масових порушень законності й правопорядку [396]. На думку І. В. Кріцака, правоохоронна функція держави – це комплексний напрям діяльності держави, який об'єднує низку заходів (зокрема примусових), які ґрунтуються на принципах справедливості та ефективності, спрямованих на безконфліктну реалізацію прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина, забезпечення соціальної злагоди, недопущення індивідуальних, колективних та масових порушень законності і правопорядку [273, с. 15].

Отже, якщо правозахисна функція орієнтовна на роботу із наслідками вже вчинених конкретних протиправних дій (бездіяльності), то правоохоронна – більше спрямована на протидію протиправній поведінці, виявлення і припинення правопорушень, а також умов і факторів, що сприяли їх скоєнню; на контроль за станом законності і правової дисципліни у податковій сфері;

3) виховна функція. Однією із основних підвалин успішного забезпечення у суспільстві та державі належного стану правового порядку є високий рівень правової свідомості і культури населення. Свідомість людини, зазначає Ю.А. Ведерніков, відображаючи об'єктивні потреби суспільного розвитку, є передумовою та регулятором поведінки людини.

Саме свідомість надає цілеспрямованого характеру людській діяльності. Правосвідомість є специфічною формою суспільної свідомості. Правосвідомість, продовжує науковець, – це система відображення правової дійсності в поглядах, теоріях, концепціях, почуттях, уявленнях людей про право, його місце і роль у забезпеченні свободи особи та інших загальнолюдських цінностей. Ключовий пункт правосвідомості – усвідомлення людьми цінностей природного права, прав і свобод людини й оцінка чинного права з погляду його відповідності загальнолюдським цінностям, закріпленим у міжнародних документах про права людини. Правосвідомість не тільки відображає у правових категоріях, концепціях, теоріях, почуттях, поглядах людей правову дійсність, але й спрямовує суб'єктів права на певні зміни в правовому середовищі, прогнозує і моделює їх [104]. Правосвідомість є одним із ключових факторів, що визначають формування і досягнутий рівень правової культури. Правова культура – це позитивна якість розвитку правового життя суспільства і особистості. Правова культура суспільства – позитивна якість розвитку правового життя суспільства, що забезпечує його стабільність, подальший прогрес. Правова культура суспільства зосереджує в собі всі досягнення правового життя суспільства, характеризує її ціннісний зріз, рівень розвитку, досконалість в загальному контексті соціального прогресу. Правова культура особистості – це позитивна якість розвитку правового життя особистості, яка забезпечує необхідні знання права, розуміння його соціальної цінності, вміння користуватися своїми юридичними правами, усвідомлене виконання своїх юридичних обов'язків. Правова культура особистості передбачає оволодіння необхідним і достатнім рівнем знання права [383, с. 123–124].

Формування і підтримка на належному рівні правової свідомості і правової культури вимагає проведення складної, багатоаспектної та багаторівневої виховної роботи, яка б забезпечувала адекватне сприйняття населенням встановлених у державі правил поведінки, сприяла закріпленню на рівні свідомості кожного учасника суспільних відносин переконання у

необхідності діяти у відповідності до цих правил, як найбільш корисної і безпечної, зокрема для нього самого, форми поведінки. Важливим елементом правовиховної роботи є позитивна правозастосовна практика, одним із проявів якої є вирішення податкових спорів. Належне функціонування інституту вирішення податкових спорів, з одного боку, має сприяти зміцненню у платників податків почуття правової захищеності і впевненості у тому, що ні один випадок вчинення контролюючими органами протиправної поведінки не залишиться поза увагою держави, а з іншого – спонукати контролюючі органи і самих платників податків до належної реалізації своїх прав та обов'язків у податковій сфері;

4) регулятивна функція. Регулювати – це означає насамперед знати внутрішню будову об'єкта регулювання [466, с.10]. У такий спосіб, поява спору свідчить про те, що у встановленому порядку взаємовідносин між платником податків та контролюючим органом виникли певні розбіжності, які не можуть бути врегульовані ними самостійно і вимагають залучення до їх вирішення компетентного органу. Вирішуючи справу про податковий спір, компетентний орган чи посадова особа з'ясовує причини зазначених розбіжностей і врегульовує їх у встановленому порядку, чим повертає відносини між сторонами спору у русло законності;

5) контрольна функція. У найбільш загальному розумінні «контроль» – це діяльність із спостереження та перевірки дотримання підконтрольним суб'єктом норм чинного законодавства України. В.Г. Афанасьєв стверджує, що контроль – це праця за наглядом і перевіркою відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням-законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам тощо; виявлення результату впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації і регулювання [20, с.125]. Ю. М. Старілов зауважує, що контроль – це встановлення відповідності або невідповідності фактичного стану системи державного управління та її структури необхідному стандарту і рівню, вивчення та оцінка результатів

загального функціонування державних органів, а також конкретних дій суб'єктів управління; встановлення співвідношення планованого і зробленого в системі державного управління [31, с. 40–41]. На думку Г. Г. Зайкова, контроль – це своєрідна форма своєрідного зв'язку, що дозволяє встановити, наскільки точно дотримуються задані системі параметри. За його допомогою, зазначає науковець, вирішуються такі управлінські завдання [343, с. 155–156; 230]: забезпечення неухильного виконання законів і нормативних актів, регламентуючих діяльність державних органів та інших об'єктів управління; досягнення своєрідності і якості виконання прийнятих рішень; підвищення виконавської дисципліни, відповідальності за доручену справу; своєчасне прийняття заходів на усунення виявлених у процесі контролю недоліків; виявлення передового досвіду і впровадження його в практику роботи; здійснення необхідної допомоги підпорядкованим апаратам та працівникам [344, с. 155–156; 230].

У такий спосіб, контрольна функція вирішення податкового спору полягає у декількох аспектах: по-перше, дозволяє керівництву Державної податкової служби виявити слабкі місця в діяльності органів ДПС; по-друге, дає змогу громадськості вплинути на діяльність органів податкової служби шляхом перевірки дотримання останніми норм чинного законодавства України.

Отже, податковий спір за своєю сутністю хоча і є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які значною мірою пов'язані з недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин. Наведений перелік завдань та функцій вирішення податкового спору свідчить про те, що він справді є важливою гарантією дотримання прав платників податків. А відтак, перед державою стоїть важливе завдання, яке полягає у тому, щоб створити всі необхідні організаційно-правові основи для того, щоб: по-перше, мінімізувати кількість податкових спорів; по-друге, у разі їх виникнення, забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення.

1.4. Види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: проблеми співвідношення

На сьогоднішній день проблема вирішення податкових спорів набуває все більшої актуальності та викликає все більшу зацікавленість з боку науковців. На сьогодні комплексного дослідження вимагають практично всі аспекти цього інституту, зокрема йдеться про визначення поняття та видів правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору. У науковій літературі існує чимала кількість підходів до визначення поняття «правовідносини», що, натомість, зумовлює відсутність єдиного погляду щодо змісту вказаного терміну. З точки зору загальної теорії права, правовідносини – це суспільні відносини, врегульовані нормами права. Такі суспільні відносини, які мають ідеологічний вольовий характер, в яких виникає індивідуальний зв'язок між різними суб'єктами на підставі юридичних фактів, юридичних прав і обов'язків, які відповідають або не суперечать діючим нормативно-правовим актам [9, с.67].

О.С. Семерак зазначає, що правовідносини – це такі суспільні відносини, які врегульовані нормами права. На думку вченого, правовідносини можна визначити також як суспільні відносини, учасники яких пов'язані між собою взаємними юридичними правами і обов'язками, що охороняються державою [469]. М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко та Л.Л. Богачова доводять, що правовідносини – це відносини між людьми, які є юридичним вираженням економічних, політичних, сімейних, процесуальних та інших суспільних відносин, де одна сторона на основі правових норм вимагає від іншої виконання певних дій або утримання від них, а інша сторона зобов'язана виконати ці вимоги [186, с.336]. Розкриваючи зміст правовідносин, професор Є.А. Ровінській зазначав, що вони зосереджують в собі: вольовий момент, що міститься в нормі і виражається у вигляді державного припису; засоби зв'язку учасників за допомогою визначених

прав та обов'язків; характер впливу на поведінку осіб у цих правовідносинах [436, с.133; 470].

О.Ф. Скакун стверджує, що правовідносини – це врегульовані нормами права вольові суспільні відносини, що виражаються в конкретному зв'язку між правомочними і зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – і забезпечуються державою [480]. Ознаками правовідносин, на думку вченої, є те, що вони: 1) становлять різновид суспільних відносин, соціальний зв'язок. Правовідносини складаються між людьми або колективами, як суб'єктами права з приводу соціального блага або забезпечення яких-небудь інтересів; 2) є ідеологічними відносинами – результатом свідомої діяльності (поведінки) людей. Правовідносини не можуть виникати, не проходячи крізь свідомість людей: норми права не можуть вплинути на людину, її поведінку, доки вона не усвідомить зміст правових норм, не стане їх правосвідомістю; 3) є вольовими відносинами, які проявляються у двох аспектах: а) у втіленні в них волі (інтересу) держави, так як правовідносини виникають на підставі правових норм; б) у втіленні в них волі (інтересу) учасників правовідносин – вони зв'язані предметом інтересу, досягненням його результату; 4) виникають, припиняються або змінюються, зазвичай, на основі норм права, у разі настання передбачених правовою нормою фактів; 5) мають, здебільшого, двосторонній характер і є особливою формою взаємного зв'язку між конкретними суб'єктами через їх права, обов'язки, повноваження і відповідальність, які закріплені в правових нормах; б) охороняються державою, забезпечуються заходами державного впливу [480].

В.В. Молдован та Л.І. Чулінда доводять, що правові відносини – це специфічні вольові суспільні відносини, які виникають і здійснюються на основі норм права, учасники яких взаємопов'язані суб'єктивними правами та юридичними обов'язками [331]. Крім того, вчені надають досить вичерпний та змістовний перелік ознак правових відносин, зокрема: 1) правовідносини є результатом свідомої діяльності людей, в якій формується модель майбутніх

стосунків, з огляду на наявні людські цінності та суспільні пріоритети;

2) правовідносини формуються на основі реальних суспільних відносин. Вони юридично виражають економічні, політичні, сімейні, національні та інші реально наявні в житті відносини, є засобом їх регулювання;

3) правовідносини виникають, припиняються чи змінюються відповідно до правових норм, які впливають на поведінку людей і через неї реалізуються. Насправді правовідносини можуть виникати лише тоді, коли чинна норма права встановлює взаємні права і обов'язки учасників (суб'єктів) конкретних суспільних відносин;

4) суб'єкти правовідносин пов'язані між собою суб'єктивними правами і юридичними обов'язками. Сторони у правовідносинах мають взаємні права і обов'язки, що закріплені у правових нормах. У правовідносинах одна сторона (уповноважена) має право вимагати певної поведінки від іншої сторони (зобов'язаної), що має обов'язок задовольняти вимогу уповноваженої сторони;

5) реалізація суб'єктивних прав і здійснення юридичних обов'язків забезпечуються можливістю застосування заходів державного примусу. Правовідносини охороняються державою, інші суспільні відносини такого забезпечення не мають;

6) правовідносини завжди мають вольовий характер. В окремих випадках суб'єкт може не знати, що став учасником правовідносин (під час спадкування за законом, якщо спадкоємець проживає в іншому місці тощо) [331].

Розкриваючи зміст поняття «правовідносини», необхідно відзначити, що вказану категорію потрібно відмежувати їх від інших соціальних відносин – моральних, економічних, політичних, релігійних та інших. Всі суспільні відносини мають вольовий, ідеологічний характер, але правовідносини ще й мають державно-вольовий характер, так як державна влада юридично об'єктивує і закріплює ці відносини в системі діючих законодавчих і підзаконних нормативно-правових актів. Правовідносини, зазвичай, не можуть існувати без системи права і законодавства. Норми права і законодавства відображають моделі правовідносин. В нормах права

вказується зміст правовідносин, умови їх виникнення, сторони, які беруть у них участь. Правовідносини, на відміну від інших суспільних відносин, охороняються державною владою від порушень [246].

У такий спосіб, під правовідносинами потрібно розуміти врегульовані та охоронювані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають між суб'єктами права, котрі, натомість, наділені відповідним правовим статусом. В залежності від сфери суспільних відносин, правовідносини набувають своїх, властивих тільки їм, характерних особливостей. Необхідно відзначити, що коли йдеться про правовідносини, які виникають під час вирішення податкового спору, то потрібно враховувати, що їх характерною особливістю є те, що вони виникають із податкових правових відносин. Зазначене вище зумовлює необхідність дослідження сутності останніх.

Так, А. І. Берлач визначає податкові правовідносини як врегульовані податково-правовими нормами і гарантовані державно-силовим примусом суспільні відносини, що виникають між податковими органами й платниками податків з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до державного й місцевих бюджетів і державних цільових фондів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за податкове правопорушення [36, с.31]. М.П. Кучерявенко зазначає, що податкові правовідносини – це відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення та скасування податкових платежів) та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів [386, с. 93].

І.І. Кучеров визначає податкові правовідносини як різновид фінансово-правових відносин, врегульованих нормами податкового права, а також

виділяє основні податкові правовідносини та похідні від них. До основних податкових правовідносин вчений відносить відносини зівстановлення і справляння податків і зборів. До похідних податкових правовідносин, на думку науковця, належать: відносини стосовно введення податків і зборів; відносини, що виникають у процесі здійснення податкового контролю; відносини, що виникають у процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб; відносини, що виникають у процесі притягнення до відповідальності за скоєння податкових правопорушень [288, с. 87]. В.В. Козаков подає таке тлумачення податкових правовідносин, – це юридичний взаємозв'язок між учасниками процесу щодо встановлення, введення і стягування податків і зборів у процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень, основним змістом якого є суб'єктивні юридичні права і суб'єктивні юридичні обов'язки учасників, що містяться в податковоправових нормах, і який виникає на основі фактів, передбачених цими нормами [209, с. 3–6].

Н.І. Хімічева під податковими правовідносинами пропонує розуміти врегульовані нормами податкового права суспільні фінансові відносини, що виникають із приводу встановлення і стягнення податків з організацій і фізичних осіб. «Правовідносини з приводу встановлення податків передують правовідносинам, що виникають у зв'язку зі стягненням податків... Встановлені в законному порядку податки реалізуються через податкові правовідносини, що виникають з приводу стягнення цих податків з організацій і фізичних осіб. Основним змістом податкових правовідносин є обов'язок платника податків внести в бюджетну систему або позабюджетний державний (місцевий) фонд грошову суму, відповідно до встановлених ставок і в передбачений строк, а обов'язок компетентних органів забезпечити сплату податків» [536; 552].

Податкові правовідносини, на думку С.І. Лучковської, – це

врегульовані нормами податкового права фінансові правовідносини, що виникають з приводу справляння податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру з юридичних і фізичних осіб до державного й місцевих бюджетів, а також до державних цільових фондів [307]. Особливостями податкових правовідносин, вважає вчена, є те, що вони: 1) мають публічно-правовий характер, так як є формою реалізації публічних інтересів; 2) це майнові відносини, так як їх об'єктом є майнові блага фізичних і юридичних осіб; 3) є відносинами владного характеру, що зумовлено формою реалізації податкової норми, яка має імперативний характер, а тому однією зі сторін в податкових правовідносинах завжди виступає орган влади, наділений відповідними повноваженнями у сфері оподаткування (він має право видавати владні приписи, здійснювати контрольну діяльність); 4) виникають, змінюються і припиняються винятково у сфері фінансової діяльності держави на стадії формування державних і місцевих доходів; 5) характеризуються однобічною спрямованістю фінансових ресурсів – від платників податків до бюджетів і державних цільових фондів у формі обов'язкових платежів податкового характеру [307].

Податкові правовідносини, зазначає К. О. Крючкова, – це відносини досить різноманітні за своїм юридичним змістом, які відрізняються різноманітністю їх учасників. Це, зокрема, і органи державної влади, і органи місцевого самоврядування, і організації різних форм власності і різних організаційно-правових форм, і індивідуальні підприємці, і громадяни. Все це надає податковим правовідносинам багатоплановості та багатопрофільності. До особливостей податкових правовідносин належать:

1) яскраво виражений державно-владний, імперативний характер. Податкові правовідносини припускають субординацію сторін, одній з яких – контролюючому органу, чинному від імені держави, – належить владне повноваження, а іншій – платнику податків – обов'язок покори;

2) виникають за обов'язкової участі відповідного державного органу;

3) організаційно-майновий характер;

4) існують тільки в правовій формі;

5) виникають з ініціативи кожної зі сторін. Однак згода чи бажання другої сторони не є у всіх випадках обов'язковою умовою їхнього виникнення. Вони можуть виникати і всупереч бажанню або згоди другої сторони;

б) спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами [277, с.175].

О. І. Пасічна, досліджуючи наукові підходи до визначення «податковий спір», дійшла до висновку, що у податковому праві сформувався відносно стійкий підхід до визначення поняття податкового правовідношення як суспільного відношення, врегульованого нормами податкового права. А відтак, вчена виділяє такі основні підходи [372]: 1) врегульовані нормами податкового права суспільні відносини [340, с.130;372]; 2) різновид владно-майнових відносин, що виникають відповідно до норм податкового права (які регулюють встановлення, зміну й відміну обов'язкових платежів податкового характеру), і згідно з юридичними фактами, учасники яких мають суб'єктивні права й обов'язки, пов'язані з реалізацією податкового обов'язку [291, с.250;372]; 3) відносини між державними контролюючими органами та особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [342, с.13;372]; 4) врегульовані нормами фінансового права суспільні відносини, пов'язані з акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, у яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями [410, с.74;372].

Тому, узагальнюючи всі наведені вище точки зору, можна стверджувати, що податкові правовідносини – це урегульовані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між платником податків та органами Державної податкової служби України з приводу адміністрування податків та інших зборів, здійснення податкового контролю тощо. Однак хибною є думка вважати, що податкові правовідносини регулюються винятково нормами податкового права, так як їх складна структура передбачає наявність норм і з інших

галузей права, а саме: фінансового, адміністративного, митного права тощо.

Перед тим, як перейти безпосередньо до аналізу правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору, передусім доречнозначити, що у науковій літературі не існує єдиного підходу щодо визначення видів таких правовідносин, а зазначене питання фактично залишилось поза полем зору вітчизняних науковців. А відтак, такі правовідносини потрібно поділити на: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні та адміністративно-процедурні.

Так, В.В. Лазарєв зазначає, що матеріально-правові відносини виникають на основі норм матеріального права [506, с.239]. Натомість, за визначенням авторів «Юридичного енциклопедичного словника», матеріальне право – це юридичне поняття, що визначає правові норми, за допомогою яких держава здійснює вплив на суспільні відносини шляхом прямого безпосереднього правового регулювання [456]. У такий спосіб, зміст матеріально-правових відносин – це права і обов'язки, які складають предмет інтересів суб'єктів права, тобто сутність юридичної справи [506, с.239]. У цьому випадку йдеться про суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Суб'єктивні права можна охарактеризувати такими ознаками: а) суб'єктивні права – це можливість певної поведінки; б) ця можливість надана особі, яка володіє адміністративною правоздатністю та адміністративною дієздатністю; в) ця можливість надана з метою задоволення інтересів суб'єкта у конкретній сфері і розв'язання завдань, що стоять перед ним; г) поведінка суб'єкта реалізується в адміністративних правовідносинах; д) поведінка суб'єкта нормативно обмежена, порушення цих меж (міри можливої поведінки) становить зловживання правом; е) ці права існують тільки у зв'язку з наявністю відповідних юридичних обов'язків з боку іншого учасника правовідносин, і без виконання цих обов'язків не можуть бути реалізовані; є) реалізація прав гарантується державним примусом або осудом щодо носія кореспондуючого обов'язку;

ж) ці права мають юридичну природу, так як надаються адміністративно-правовими нормами і гарантуються державою [153, с.114; 243]. А відтак, суб'єктивні права – це надана і гарантована державою, а також закріплена в адміністративно-правових нормах міра можливої (дозволеної) поведінки у правовідносинах, яка забезпечена кореспондуючим обов'язком іншого суб'єкта правовідносин [532]. Натомість, юридичні обов'язки – це встановлені та гарантовані державою вимоги до поведінки людини, офіційна міра правомірної поведінки. Юридичні обов'язки поділяються на конституційні (основні) та на обов'язки, які виникають на основі норм чинного законодавства [503, с.192].

Права учасників податкових правовідносин можна поділити на такі групи: 1) права сторін податкового пору, що стосуються звернення до суду; 2) право користуватися послугами представника; 3) права, пов'язані із забезпеченням неупередженості та об'єктивності правосуддя під час вирішення податкового спору; 4) права сторін, пов'язані безпосередньою із процесом вирішення податкового спору; 5) право сторін податкового спору оскаржувати рішення суду у справі. Натомість обов'язки учасників податкових правовідносин поділяються на такі групи: 1) обов'язки на стадії звернення до суду, які стосуються: дотримання форми, змісту та строків заяви; правил підсудності; 2) обов'язки щодо сумлінного користування своїми процесуальними правами та поведінки у судовому процесі; 3) обов'язки щодо доказування та активної участі у справі; 4) обов'язки щодо виконання рішень суду.

Перед тим, як перейти до розгляду другої групи правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору, необхідно відзначити, що матеріально-правові відносини призводять до виникнення процесуально-правових правовідносин. Процесуальні правовідносини, на думку В.Ю. Нікіфорова, – це врегульовані процесуальними нормами права та охоронювані державою суспільні відносини, які виникають на підставі юридичних фактів і характеризують взаємну поведінку суб'єктів права за

змістом, наданих їм процесуальною нормою права кореспондуючих прав та обов'язків щодо реалізації правових норм матеріального характеру. Це поняття процесуальних правовідносин, зазначає науковець, відображає найважливіше їх призначення – обслуговувати реалізацію матеріальних правовідносин [351].

Особливість процесуальних правовідносин полягає ще й у тому, що вони взагалі не можуть виникнути й існувати без процесуальних правових норм. Якщо матеріально-правові відносини співвіднести з соціальною дійсністю і юридичними нормами, то схему можна представити у такий спосіб: суспільні відносини – норма права – матеріально-правове відношення. Норма права мовби «накладається» на вже наявні суспільні відносини, в результаті чого з'являються правовідносини. Суспільні відносини в цьому випадку виникають і існують незалежно від юридичної норми, а стикаючись в ній, знаходять правове забарвлення, стають правовідносинами. Інша річ – процесуальні правовідносини. Їх немає в природі доти, поки не з'являється юридична процесуальна норма. Вона породжує такі правовідносини, а з її скасуванням вони також припиняють своє існування [504].

А відтак, відповідаючи на питання, як співвідносяться матеріальні та процесуальні правовідносини, варто відзначити, що процесуальними нормами регулюються процесуальні правовідносини, які виникли під впливом матеріальних правовідносин, які регулюються відповідними матеріальними нормами. Тому можна констатувати, що матеріальні правовідносини здатні існувати без процесуальних, а останні, натомість, не можуть виникнути без наявності перших.

Перед тим, як перейти до розгляду адміністративних правовідносин під час вирішення податкових спорів, передусім потрібно вказати, що у найбільш загальному розумінні, адміністративні правовідносини – це суспільні відносини, які виникають у сфері державного управління і врегульовані нормами адміністративного права [221]. Е.О. Шевченко під адміністративно-

правовими відносинами пропонує розуміти врегульовані адміністративно-правовими нормами на засадах «влада–підпорядкування» взаємовідносини (взаємозв'язки), що виникають у сфері публічного (державного і самоврядного) управління, між органами державного управління та іншими суб'єктами адміністративного права з реалізації їхніх суб'єктивних прав і юридичних обов'язків, що здійснюються в особливому правовому режимі забезпечення їх законності з боку держави [577, с.1119]. О.М. Якуба доводить, що адміністративно-правові відносини – це суспільні відносини, що регулюються адміністративно-правовими нормами, в яких одна зі сторін наділена правом вимагати від іншої сторони, у процесі виконавчої та розпорядчої діяльності, здійснення поведінки, вказаної в адміністративно-правовій нормі, а також це відношення охороняється державою [591, с.53].

На думку В.М. Стратонова, адміністративні правовідносини – це частина суспільних відносин, які регулюються нормами адміністративного права шляхом впливу на поведінку суб'єктів у сфері державного управління, що призводить до виникнення між такими суб'єктами правових зв'язків державно-владного характеру [116]. Основними ознаками адміністративних правовідносин, зазначає науковець, є: а) виникають на основі адміністративно-правових норм; б) характеризуються наявністю сторін, що йменуються суб'єктами адміністративного права; в) за змістом включають в себе адміністративні права владного характеру і юридичні обов'язки; г) є видом суспільних відносин державних органів, фізичних або юридичних осіб, організацій і спільностей; д) здійснення суб'єктивних прав або додержання юридичних обов'язків у правовідносинах контролюється і забезпечується державою [116].

О.І. Остапенко та В.Д. Люблін вважають, що характерні ознаки адміністративно-правових відносин виражені в таких положеннях: обов'язки і права сторін зв'язані з виконавчою і розпорядчою діяльністю держави, з державним і місцевим самоврядуванням; в адміністративно-правових відносинах однією зі сторін завжди виступає суб'єкт адміністративної влади;

при порушенні адміністративно-правової норми, порушник несе відповідальність перед державою; адміністративно-правові відносини є владними відношеннями, побудованими на засадах «влада – підпорядкування»; адміністративно-правові відносини за своєю сутністю є різновидом організаційних відносин, відображають публічно-правовий і державний інтерес, виникаючи за ініціативою будь-кого з учасників цих відносин; спори, що виникають при порушенні адміністративно-правових відносин, вирішуються в адміністративному і судовому порядку; в умовах необхідності застосування, існує можливість державного примусу, зокрема, під час виконання обов'язків та здійснення суб'єктивних прав; відносини виникають на підставі адміністративно-правових норм; адміністративно-правові відносини між суб'єктами здійснюються на вольовій основі, свідомо та цілеспрямовано [366, с. 11–12; 238].

В.В. Коваленко зазначає, що адміністративно-правові відносини – це відносини, які виникають з приводу виконання адміністративних зобов'язань публічною адміністрацією. Характерною ознакою адміністративно-правових відносин є те, що органи публічної адміністрації виступають у них владною стороною, яка реалізує свої виконавчо-розпорядчі повноваження. Тобто має право на прийняття владного (обов'язкового) рішення [233]. На думку автора, характерними особливостями адміністративних правовідносин є те, що: 1) вони є видом правових відносин та формою існування соціальних відносин. Вони виникають, змінюються та припиняються у сфері публічного адміністрування; 2) вони формуються у межах і на основі адміністративно-правових норм, які містять у собі абстрактну конструкцію відносин; 3) відносини об'єктивуються з виникненням юридичних фактів, передбачених адміністративно-правовими нормами; 4) одна зі сторін адміністративно-правових відносин завжди є носієм владних повноважень (публічна адміністрація), без якого існування адміністративно-правових відносин неможливе; 5) такі відносини можуть існувати за принципом «влада – підпорядкування», коли одна сторона має владні повноваження щодо іншої

(наприклад, відносини між обласною та районною державними адміністраціями); 6) адміністративно-правові відносини можуть виникати за ініціативою будь-якої зі сторін. При цьому згода або бажання другої сторони не є обов'язковою умовою їх виникнення, так само, як і наявність або відсутність у неї владних повноважень. Наприклад, реординаційні відносини, що виникають за ініціативи громадян, зокрема під час оскарження дій та рішень публічної адміністрації; 7) спори між сторонами таких відносин переважно вирішуються в адміністративному порядку, хоча можуть бути вирішені і в судовому (зокрема в порядку адміністративного судочинства) [233].

Якщо ж розглядати адміністративні правовідносини саме в контексті вирішення податкових спорів, доречно відзначити, що вони, зазвичай, виникають під час доюрисдикційного вирішення останніх та регулюються нормами Податкового кодексу України. У цих умовах учасники правовідносин реалізують не просто свої податкові права й обов'язки, а специфічне право – своїми діями врегулювати спірні, конфліктні відносини з іншими учасниками податкових правовідносин [290, с.27]. Врегулювання спору доюрисдикційним шляхом принципово відрізняється від підходу до врегулювання спору у адміністративній чи судовій формі. Якщо в першому випадку завданням є встановлення відповідності поведінки суб'єктів припису правових норм під час реалізації податкового обов'язку, узгодженню точок зору учасників спору, то в другому випадку метою виступає з'ясування наявності або відсутності податкового правопорушення [290, с.27]. Втім, якщо податковий спір не вдалось вирішити доюрисдикційним шляхом, то це призводить до виникнення адміністративно-процедурних та/або адміністративно-процесуальних правовідносин, які пов'язані із адміністративною та судовою формою вирішення такого спору відповідно.

Передусім, необхідно розглянути адміністративно-процедурні правовідносини, які виникають у випадку, коли податковий спір вирішується у адміністративній формі. Адміністративна процедура – це встановлений в

акті порядок дій фізичних та юридичних осіб, спрямований на реалізацію їх прав і виконання обов'язків або визначення повноважень державного органу, його посадової та службової особи [415; 113]. На думку Ю.О. Тихомирова, адміністративна процедура – це нормативно встановлений порядок здійснення уповноваженими суб'єктами права послідовно здійснюваних дій, з метою реалізації їх компетенції і надання публічних послуг, її призначення – обмежити вільний розсуд і запроваджувати легальні критерії дій службовців, посадових осіб, державних і муніципальних структур, громадян і юридичних осіб [4, с.214]. О.М. Салманова зазначає, що адміністративна процедура – це сукупність послідовних дій суб'єкта владних повноважень з реалізації поставлених перед ним завдань, що здійснюється у чіткій відповідності із законодавством, та спрямована на забезпечення реалізації прав, свобод та законних інтересів фізичними та юридичними особами [452, с.313]. О. М. Бандурка доводить, що адміністративна процедура – це передбачені спеціальним нормативно-правовим актом (кодексом, законом, положенням, інструкцією) послідовні, цілеспрямовані дії органів державної влади або органів місцевого самоврядування щодо: 1) гарантування реалізації прав, свобод і законних інтересів людини і громадянина; 2) виконання повноважень, покладених на органи державної влади, органи місцевого самоврядування; 3) виконання завдань держави [8].

Адміністративно-процедурні правовідносини під час вирішення податкового спору можна вважати факультативними відносно матеріальних правовідносин. Адміністративно-процедурні норми регламентують порядок вчинення різних дій сторонами податкового спору. Наприклад, ними визначається порядок подачі заяви про неправомірні дії контролюючих органів, визначається строк подачі відповідної заяви. Крім того, адміністративно-процедурними нормами визначається порядок дій адміністративного органу, який розглядає податковий спір, зокрема: порядок розгляду скарги, терміни її розгляду, а також інші процедури, пов'язані із вирішенням податкового спору.

Ще одним видом правовідносин є – адміністративно-процесуальні, тобто такі, що виникають під час вирішення податкового спору у судовому порядку. О.В. Кузьменко та Т.О. Гуржій зазначають, адміністративно-процесуальні правовідносини складаються з приводу реалізації норм не тільки однойменної матеріальної галузі (адміністративного права), а й інших юридичних галузей. Ця обставина є підставою для їх класифікації за галузевою належністю кореспондуючих матеріальних, правових відносин [280]. Адміністративно-процесуальні правовідносини являють собою різновид правових відносин загалом. Тому вони повною мірою наділені усіма тими ж якостями, які властиві юридичним відносинам [223]. Як різновид правовідносин загалом, на думку З.Р. Кісіль та Р.В. Кісіль, адміністративно-процесуальні відносини являють собою передбачений нормою права юридичний зв'язок між конкретними суб'єктами, наділеними певними правами і юридичними обов'язками. Адміністративно-процесуальні правовідносини завжди виникають на основі правових норм. Крім норм права, необхідними для цього є ще такі обставини, як правосуб'єктність і юридичний факт. Проте вирішальною первинною обставиною, безсумнівно, є правова норма. Реалізація адміністративно-процесуальних правовідносин забезпечується заходами державного впливу [223].

Отже, під час вирішення податкового спору, виникає чимала кількість правовідносин, які регулюються значною кількістю норм права. Про цьому, необхідно відзначити, що всі вказані правовідносини залежать, а в деяких випадках, і породжують одне одного. Саме тому правовідносини, що виникають у процесі вирішення податкового спору, незалежно від того, у який спосіб такий спір вирішується, необхідно розглядати в комплексі, нерозривно одне від одного. Все це, натомість, підтверджує, що вказані правовідносини спрямовані на те, щоб забезпечити справедливе вирішення податкового спору. А тому найважливішим завданням законодавця є створити правове поле для ефективного функціонування означених правових відносин.

Висновки до розділу 1

Обґрунтовано, що процес розвитку законодавства, яке регулює питання вирішення податкових спорів, не є завершеним. Водночас, зазначено, що за останнє десятиліття законодавець зробив великий крок на шляху покращення процедури вирішення податкового спору, зокрема у адміністративному порядку.

Виокремлено та охарактеризовано такі етапи розвитку правового регулювання вирішення податкового спору:

1) з часів існування Київської Русі – до утворення Російської Імперії (1720 рік). Зазначений період характеризується фактичною відсутністю законодавчого закріплення процедури вирішення податкового спору. Зазвичай, такі спори вирішувались силою збоку держави відносно до осіб, які були незадоволені системою;

2) період існування Російської Імперії (з 1721 по 1917 роки). Відбувається активне реформування податкової системи, поступово розширюються права платників податків. Традиційно податкові спори вирішувалися у судовому порядку, однак, зазвичай, розгляд такої справи носив лише формальний характер, а рішення суду були не на користь осіб, що подавали скарги;

3) період існування СРСР. Відбувається поступове реформування податкової системи. Розробляються механізми адміністративного вирішення податкових спорів. Розширюються права платників податків.

Встановлено, що проблема вирішення податкових спорів досліджувалася низкою науковців з різних аспектів. Проведений аналіз значної кількості наукових праць дає підставистверджувати про те, що дослідження інституту вирішення податкових спорів найбільш активізувались після прийняття Податкового Кодексу України у 2010 році, що, натомість, також підтверджує недосконалість і водночас революційність вказаного нормативно-правового акту. У більшості із розглянутих робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише з теоретичної

точки зору. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів, побудовані на застарілому законодавстві, яке не відображає сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства, а тому такі роботи не можуть становити практичного інтересу.

Акцентовано увагу, що поняття податкового конфлікту та податкового спору хоча і є схожими, однак вони не є тотожними. У цьому випадку конфлікт є більш широкою категорією, і є передумовою для виникнення податкового спору. А відтак, якщо податковий конфлікт було переведено у процесуально-правову площину, та є необхідність залучення адміністративного органу чи суду, то він «переростає» у податковий спір.

Під податковим спором запропоновано розуміти ситуацію, за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно проходити у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій.

Встановлено, що найбільш характерними юридичними ознаками податкового спору є те, що вони: а) витікають із податкових правовідносин; б) мають специфічний суб'єктний склад правовідносин під час вирішення податкового спору; в) наявність спеціальних юридичних фактів, які зумовлюють виникнення, зміну та припинення податкового спору.

Наголошено, що метою вирішення податкового спору є: 1) забезпечення реалізації конституційних гарантій осіб на оскарження дій, бездіяльності суб'єкта владних повноважень; 2) забезпечення панування правової справедливості і режиму правової законності у податковій сфері.

Завданнями вирішення податкових спорів є: а) забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи; б) забезпечити захист, відновлення та (або) належну реалізацію суб'єктами тих їх прав, законних інтересів, з приводу порушення, обмеження яких і виник

податковий спір; в) здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових і пов'язаних з ними відносин.

Окреслено такі функції інституту вирішення податкових спорів: а) правозахисна функція; б) правоохоронна функція; в) виховна функція; г) регулятивна функція; д) контрольна функція.

Виявлено, що у контексті вирішення податкового спору правозахисна функція полягає у тому, що за наслідками його розгляду, компетентним органом (посадовою особою), уповноваженим вирішувати такі спори, застосовуються відповідні заходи щодо відновлення порушених прав, законних інтересів скаржника та (або) усунення перешкод для їх реалізації, забезпечення відшкодування шкоди, завданої протиправними діями (бездіяльністю) з боку іншої сторони спору. Тобто, правозахисна функція – орієнтована на відновлення стану правової справедливості та законності. Вона безпосередньо реалізується у повному обсязі тоді, коли буде встановлено протиправний характер поведінки іншої сторони спору, дії чи бездіяльність якої оскаржуються.

Констатовано, що податковий спір за своєю сутністю хоча є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які значною мірою пов'язані з недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин. Наведений перелік завдань та функцій вирішення податкового спору підтверджує те, що він дійсно є важливою гарантією дотримання прав платників податків. А відтак, перед державою стоїть важливе завдання, яке полягає у тому, щоб створити всі необхідні організаційно-правові основи для того, щоб: 1) мінімізувати кількість податкових спорів; 2) у разі їх виникнення, забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення.

Під податковими правовідносинами запропоновано розуміти урегульовані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між платником податків та органами Державної податкової служби України з приводу адміністрування податків та

інших зборів, здійснення податкового контролю, тощо. Хибним є твердження, що податкові правовідносини регулюються винятково нормами податкового права, так як їх складна структура передбачає наявність норм і з інших галузей права, зокрема: фінансового, адміністративного, митного права тощо.

Виокремлено та охарактеризовано такі види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні та адміністративно-процедурні.

Обґрунтовано висновок, що під час вирішення податкового спору виникає чимала кількість правовідносин, які регулюються значною кількістю норм права. Однак, необхідно відзначити, що всі вказані правовідносин залежать, а в деяких випадках, і породжують одне одного. Саме тому, правовідносини, що виникають у процесі вирішення податкового спору, незалежно від того, у який спосіб такий спір вирішується, необхідно розглядати в комплексі, нерозривно одне від одного. Все це, натомість, підтверджує, що вказані правовідносини спрямовані на те, щоб забезпечити справедливе вирішення податкового спору. А тому найголовнішим завданням законодавця є створити правове поле для ефективного функціонування окреслених правових відносин.

Розділ 2

СТРУКТУРА ПОДАТКОВОГО СПОРУ

2.1 Правовий статус сторін податкового спору

Вирішення податкового спору, як і будь-якого іншого правового спору, являє собою відповідну юридичну процедуру, процес, кожен з учасників якого володіє певним правовим статусом. Правовий статус є однією із основоположних категорій правової теорії, а тому її дослідженню, як загалом, так і у контексті окремих різновидів правових відносин, приділялося та продовжує приділятися досить багато уваги.

Поняття «статус» для позначення соціально-правового становища особи використовувалося ще за часів Стародавнього Риму, в якому повна правоздатність складалася з трьох основних елементів або станів (status):

- 1) *statuslibertatis* – стан свободи;
- 2) *statuscivitatis* – стан громадянства;
- 3) *statusfamiliae* – сімейний стан.

З точки зору *statuslibertatis*, розрізнялися вільні і раби; з точки зору *statuscivitatis* – римські громадяни й інші вільні особи (латини, перегріни); з точки зору *statusfamiliae* – самостійні (*suiiuris*) батьки сімейств (*patresfamilias*) і підвладні будь-якого *paterfamilias* (особи *alieniuris*, «чужого права»). У такий спосіб, повна правоздатність передбачала: вільний стан, римське громадянство і самостійне положення в сім'ї [354].

На сьогодні термін «статус» використовується для позначення положення, становища когось або чогось у тій чи іншій системі, ситуації [481, с. 545; 40, с. 508–509; 482, с.671; 106, с. 1387]. Втім, найчастіше означений термін (тобто «статус») застосовується саме у соціальному та (або) правому контексті, як соціальна чи правова характеристика особи. Так, О. О. Грицанов визначає соціальний статус як співвідносне положення індивіда або соціальної групи в соціальній системі, що визначається за

низкою ознак, специфічних для цієї системи. Дослідник зазначає, що соціальні статуси, як елементи соціальної організації суспільства, складно скоординовані і ранжовані щодо панівної системи цінностей, яка надає їм особливої значущості в громадській думці, престижу. Соціальний статус залежить від соціальних визначень реальності загалом і сам є соціально визначеним, усвідомлюється особистістю як об'єкт орієнтації соціальної дії. Кожен соціальний статус – передусім оцінка, домагаючись якої суб'єкт засвоює соціальні норми і уявлення, що фіксуються як запропонована цим положенням сукупність прав та обов'язків, реалізація яких формує соціальну роль [353, с.663]. І. З.Танчин у своїх працях наголошує, що фундаментальним елементом соціальної структури є соціальний статус, який визначає місце особи в групі та суспільстві. Саме з допомогою статусів можливо ідентифікувати один одного в різних соціальних структурах. Знаючи статус особи, стає зрозуміло – хто перед нами і чого від нього очікувати. Соціальний статус – це певна позиція особи в соціальній структурі групи і суспільства, пов'язана з іншими позиціями через систему прав і обов'язків. Статус – це позиція людини у соціальному просторі. Ці позиції є незмінними і досить стійкими у межах інституціалізованої взаємодії, незалежно від конкретної людини. Але необхідно пам'ятати, що взаємодіють все-таки не статуси, а тільки їх носії, тобто конкретні люди [491]. В. В. Свєрбець, О. А. Субот, Т. А. Христюк тлумачать соціальний статус як положення соціального суб'єкта в суспільстві, що передбачає для нього певні специфічні права і обов'язки, правила поведінки. Соціальний статус визначає становище індивіда або соціальної групи стосовно інших індивідів і груп, яке визначається за соціально значущими для цієї соціальної системи критеріями (економічними, політичними, соціально-правовими, професійно-кваліфікаційними тощо). Автори підкреслюють, що соціальний статус не є поняттям статичним, так як виступає як елемент співвідношення з іншими соціальними суб'єктами. Конкретний статус охоплює визначену систему відносин і належить лише до неї. У будь-якому випадку, соціальний статус

передбачає для соціального суб'єкта певні права й обов'язки, правила розпорядку або правила поведінки [490].

Отже, як соціальна категорія, статус має зовнішній та внутрішній аспекти. Перший полягає в тому, що такий статус визначає положення, становище носія статусу у тій чи іншій соціальній системі. Натомість другий, тобто внутрішній аспект, визначає коло і характер тих соціальних можливостей, привілеїв, переваг, а також обов'язків, якими користується та які повинна виконувати особа, перебуваючи у відповідному соціальному статусі. Наявність у особи того чи іншого соціального статусу зумовлено як природними (раса, стать, вік), так і винятково соціальними факторами. З-поміж останніх основна роль належить соціальним нормам, які являють собою стандарти діяльності та правила поведінки, виконання яких очікується від члена групи або суспільства і підтримується за допомогою санкцій [173, с.664]. Або ж, як зазначає О. Ф. Скакун, що соціальні норми – це правила поведінки загального характеру, що складаються у відносинах між людьми в суспільстві у зв'язку з проявом їх волі (інтересу) і забезпечуються різними засобами соціального впливу [173, с.261].

Вищезазначене з приводу соціального статусу є справедливим і для правового статусу, як окремого прояву, специфічного виду статусу. Юридична література пропонує низку визначень поняття «правовий статус». Так, В. С. Нерсесянц трактує правовий статус як одну з найважливіших політико-юридичних категорій, яка нерозривно пов'язана з соціальною структурою суспільства, рівнем демократії, станом законності та являє собою систему прав і обов'язків, що законодавчо закріплюється державами в конституціях, міжнародно-правових актах про права людини та інших нормативно-юридичних актах [173, с.225]. М. В. Кравчук визначив правовий статус особи як сукупність або систему всіх належних громадянину суб'єктивних юридичних прав, свобод і обов'язків, що визначають його правове становище в суспільстві, яке закріплене в чинному законодавстві та інших формах права [263, с. 86–87]. Існує точка зору, згідно з якою правовий

статус особи необхідно розуміти як систему закріплених у нормативно-правових актах і гарантованих державою прав, свобод, обов'язків, відповідальності, відповідно до яких індивід, як суб'єкт права (тобто як такий, що має правосуб'єктність), координує своє поведінку в суспільстві [480, с.377; 479, с.57]. О. В. Малько визначив правовий статус як комплексну інтеграційну категорію, що відображає взаємовідносини суб'єктів суспільних відносин, особи і суспільства, громадянина і держави, індивіда та колективу, а також інші соціальні зв'язки [502, с.237]. О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко у своїх працях зазначають, що складні зв'язки між державою та індивідами, а також між індивідами у державно-організованому суспільстві фіксуються державою у юридичній формі – у формі прав, свобод та обов'язків. Саме вони в сукупності і складають правовий статус, який, натомість, відображає особливості соціальної структури суспільства, рівень демократії та стан законності. Юристи підкреслюють, що правовий статус, як юридична категорія, не лише визначає стандарти можливої та необхідної поведінки, що забезпечують нормальну життєдіяльність соціального середовища, а й характеризують реальну взаємодію держави та особи [510]. За С. Д. Гусарєвим, правовий статус особистості в Україні є відображенням співвідношення особистості та права, за допомогою якого держава окреслює для суб'єкта межі можливої діяльності, його становище відносно інших суб'єктів, і в залежності від індивідуальних або типових ознак, які властиві суб'єктові, у праві відображаються повнота правового становища особистості, його певна уніфікація або обмеження [143, с. 41]. Ю. С. Шемшученко та Н. М. Пархоменко розглядають правовий статус, як сукупність прав і обов'язків фізичних та юридичних осіб. Правовий статус особи фізичної, стверджують науковці, визначають, насамперед, конституційні права, свободи та обов'язки людини і громадянина. Правовий статус осіб юридичних визначається через їх компетенцію, тобто права і обов'язки цих осіб, зафіксовані в чинному законодавстві [589]. М. В. Цвік зазначає, що правовий статус особи – це сукупність усіх прав, обов'язків і

законних інтересів суб'єктів права. Правовий статус кожної особи, зауважує науковець, є індивідуальним [186, с.342]. Правовий статус особи – сукупність юридично закріплених основних прав, свобод і обов'язків людини і громадянина, які визначають положення особи у суспільстві, а також гарантії їх здійснення, захист та поновлення порушених прав [219, с.246].

Основними ознаками правового статусу, на думку правознавців, є:

- залежить від сутності соціального ладу, в умовах якого він складається і функціонує; зазнає впливу безлічі чинників, основними з-поміж яких є праця і власність як основа формування громадянського суспільства;
- універсальний характер, так як поширюється на всіх суб'єктів;
- виступає як юридична міра соціальної свободи суб'єкта права;
- установлюється спеціально уповноваженими органами держави, його зміст змінюється з волі законодавця, а не окремих суб'єктів права, на яких він поширюється;
- відображається у правових нормах і принципах, формально закріплених у приписах, нормативно-правових актів, нормативно-правових договорів та в інших джерелах (формах) права;
- має визначену структуру, ядро якої становлять суб'єктивні права, законні інтереси, обов'язки, що є однаковими для всіх його носіїв одного виду;
- встановлює межі, за які не повинні виходити діяльність і поведінка людини в суспільстві [479, с.57; 510].

Аналіз точок зору зазначених вище та інших науковців свідчить про те, що більшість дослідників, незважаючи на певні, здебільшого, зовнішні, відмінності у запропонованих ними формулюваннях визначень поняття «правовий статус», сходяться у тому, що останній являє собою правову категорію, яка характеризує, відображає положення суб'єкта у системі тих чи інших суспільних відносин з точки зору права. Звісно, деякі правники акцентують увагу на необхідності розмежування таких понять, як «правовий статус» та «правове становище» [439, с. 3; 399, с. 164–167]. Втім,

розмежування зазначених понять не має практичної цінності і лише призводить до зайвої термінологічної плутанини. Тому доречно підтримати позиції тих теоретиків права (Ю. М. Тодику, М. В. Матузова та інших), які розглядають «правовий статус» та «правове становище» як синонімічні поняття. А також потрібно відзначити позицію В. В. Макаrchука, який наголошує на необхідності розмежування «правового статусу» та «юридичного статусу» [310, с.20]. Дослідник зазначає, що питання визначення правового статусу продовжує залишатися дискусійним. Цей термін застосовується доволі широко, але не має однозначного застосування в юридичній літературі, законотворчій та правозастосовчій практиці, тому трактується по-різному. Зазначені вище обставини потребують уточнення вказаного терміну, при цьому виникають проблеми як теоретичного, так і практичного характеру. Визначення «статус» використовується в різних словосполученнях: «юридичний статус», «правовий статус», «соціальний або фактичний статус». Іноді це пов'язано з тим, що існують поняття, терміни, категорії, які базуються на різних праворозуміннях відомих наукових шкіл: юридичного позитивізму, природного права, соціологічної юриспруденції тощо. Такі дискусії ніколи не були відірваними від реального правового життя, так як офіційно визнана правова доктрина, заснована на тому чи іншому праворозумінні, стає тією основою, на якій базується система законодавства і здійснюється правозастосовна практика [310, с. 20–21]. За результатами свого дослідження, В. В. Макаrchук дійшов висновків, що: по-перше, категорія «правовий статус» нерозривно пов'язана з доктриною природного права; по-друге, постійно розвиваються уявлення наукової спільноти про зміст основних прав і свобод особи; по-третє, права і свободи особи вийшли за межі внутрішньої компетенції держави, стали предметом міжнародного захисту. В нормативних актах, теоретичній та галузевій літературі, юридичних словниках широке застосування і визнання набув термін «правовий статус», що відповідає загальним вимогам, які встановлені правилами юридичної техніки (терміни повинні бути загально визнаними,

мати стійкий характер та широке застосування). Спершу термін «правовий статус» розроблявся теоретиками права стосовно питання про права і свободи особи, потім він став використовуватися щодо юридичних осіб, публічно-правових утворень, включаючи державу, та в інших галузях. Однак сьогодні, в деяких випадках він вживається для характеристики майна або нормативних актів, використовується в сукупності або ототожнюється з іншими правовими категоріями (правовим режимом, правовим становищем тощо). У зв'язку з цим, необхідно використовувати термін «правовий статус», а не «юридичний статус» чи «соціальний, фактичний статус» [310, с. 21]. Втім, у цьому контексті, проблема розмежування понять «правового статусу» та «юридичного статусу» має швидше філософсько-правову, аніж практичну цінність. Адже цей підхід спирається на взаємозв'язок природного та юридичного права. Однак вирішення податкового спору супроводжують відносини процедурно-процесуального характеру, що регулюються відповідними процедурними та процесуальними нормами, які, натомість, мають винятково юридичний характер. Тобто само собою процес чи процедура вирішення спору існує як правове явище тільки тому, що його таким визнають відповідні норми позитивного права. Звідси правовий статус сторін спору, як учасників відповідної процедури чи процесу з його вирішення, повністю визначається нормами юридичного права, а отже, «правовий статус» і «юридичний статус» сторін податкового спору – це тотожні поняття.

Тому можна стверджувати, що правовий статус сторін податкового спору – це сукупність передбачених нормами чинного законодавства прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний характер. Важливо, що правовий статус не лише надає його носію певні юридичні можливості, переваги чи привілеї, але й покладає на нього

відповідні обов'язки, які урівноважують перші, обмежують їх, з метою недопущення зловживання суб'єктом своїми суб'єктивними можливостями, завдаючи шкоди, чи створюючи загрозу її завданням, правам, свободам і законним інтересам інших суб'єктів, а також інтересам суспільства та держави загалом. Тобто через правовий статус втілюються правова міра свободи, рівності та справедливості.

Правовий статус у структурному сенсі є досить складним явищем, саме тому у наукових колах немає єдності щодо його складових елементів, особливо коли йдеться про правовий статус суб'єктів публічної влади, для яких, окрім прав та обов'язків, не менш важливими є і завдання, і функції, і предмет відання. Втім, більшість дослідників сходяться на тому, що ядро або серцевину правового статусу будь-якого суб'єкта, незалежно від того, у яких правових відносинах він перебуває, і нормами якої галузі права його становище визначається, складають права та обов'язки, а також юридична відповідальність, як специфічний прояв обов'язку. Усе це є цілком справедливим і для правового статусу сторін податкового спору, основними елементами якого є права та обов'язки.

Права сторін податкового спору. Розмірковуючи про цей компонент правового статусу, потрібно враховувати, що його можна розуміти і як певну правову конструкцію, що існує як така, і як юридичну характеристику окремого суб'єкта (суб'єктів) права. Обидва підходи є правильними, і зумовлюються тим, у якому розумінні розглядається право: об'єктивному чи суб'єктивному. Об'єктивне право являє собою систему формально-визначених, загальнообов'язкових норм, які виходять від держави, встановлюються або санкціонуються, забезпечуються у своїй реалізації достатнім рівнем правосвідомості та можливістю застосування заходів державного впливу аж до прямого примусу; висловлюють спільну та індивідуальну волю більшої частини населення країни і є загальним нормативним регулятором суспільних відносин [383, с.20]. Об'єктивне право, на думку В. М. Кириченко та О. М. Куракіна, – це система діючих у державі

загальнообов'язкових, формально визначених норм права, втілених у різних джерелах права і незалежних від індивідуальної свідомості суб'єкта права [219, с.93]. Термін «об'єктивне», зауважують правники, означає, що норми права встановлені або санкціоновані державою, містяться у виданих компетентними державними органами нормативно-правових актах і тому є незалежними від індивідуального інтересу та свідомості суб'єкта права. Застосування права до кожного конкретного випадку супроводжується переходом від об'єктивного до суб'єктивного права. Тобто, доки норма права є загальною і поширюється на усі випадки конкретної сфери життєдіяльності, вона є об'єктивною. Коли ж ця правова норма стосується конкретної ситуації і реалізується в поведінці суб'єкта, то вона стає суб'єктивною [219, с.93]. Суб'єктивне право завжди належить уповноваженій особі, яка має певний інтерес: матеріальний, духовний, політичний, сімейний тощо. У задоволенні цього інтересу і полягає соціальна цінність надання особі певних правових можливостей. Можлива поведінка з реалізації певного інтересу становить зміст суб'єктивного права і заснована на бажанні уповноваженої особи. Межі бажаної поведінки чітко окреслені нормами позитивного права. Суб'єктивне право безпосередньо пов'язане із свободою особистості, тому і виступає ще й мірою цієї свободи. Суб'єктивне право – це гарантована правом і законом міра можливої або дозволеної поведінки особи, яка належить суб'єкту незалежно від того, перебуває він у правових відносинах з іншими суб'єктами, чи ні. Саме тому до суб'єктивних прав належать фундаментальні демократичні права і свободи особи [186, с. 342–343]. У конкретних правовідносинах, зазначає М. В. Цвік, суб'єктивні права реалізуються через правомочність уповноважених осіб. Правомочність і юридичні обов'язки становлять юридичний зміст конкретних правовідносин, аналіз яких формує уявлення про характер і мету правовідносин.

Правомочність складається з таких елементів:

- а) право на особисті дії уповноваженої особи;
- б) можливість вимагати певну поведінку від зобов'язаної особи,

тобто право на сторонні дії;

в) можливість звертатися до компетентних державних органів про застосування державного примусу в разі невиконання контрагентом своїх обов'язків;

г) можливості користуватися соціальними благами на основі певного суб'єктивного права [186, с.343].

Отже, об'єктивні права сторін податкового спору, це встановлені чинними нормами права варіанти, міра та межі можливої поведінки цих суб'єктів. Об'єктивні права – це зовнішня даність, що існує незалежно від тих, кому вони адресовані. Натомість, суб'єктивні права являють собою ті можливості, якими безпосередньо користуються, які реалізують суб'єкти у відповідних правовідносинах. Зауважимо, що свобода у реалізації суб'єктами податкового спору своїх прав виражається, насамперед, у тому, що вони самостійно, на власний розсуд вирішують скористатися чи ні певною можливістю, яка передбачена законом. Однак порядок реалізації права має цілком конкретний та суворий вигляд і, зазвичай, не припускає довільної поведінки.

Враховуючи зазначене вище, досліджуючи права, як складову правового статусу сторін податкового спору, передусім, необхідно зосередити увагу на стані їх законодавчого врегулювання, тобто з'ясувати, якими можливостями вони можуть скористатися. Одним із основних нормативно-правових актів, що регламентує правовий статус учасників досліджуваних спорів, є Кодекс адміністративного судочинства, у статі 44 якого закріплено, що учасники справи мають право: ознайомлюватися з матеріалами справи, робити з них витяги, копії, одержувати копії судових рішень; подавати докази; брати участь у судових засіданнях, якщо інше не визначено законом; брати участь у дослідженні доказів; ставити питання іншим учасникам справи, а також свідкам, експертам, спеціалістам; подавати заяви та клопотання, надавати пояснення суду, наводити свої доводи, міркування щодо питань, які виникають під час судового розгляду, і заперечення проти

заяв, клопотань, доводів і міркувань інших осіб; ознайомлюватися з протоколом судового засідання, записом фіксування судового засідання технічними засобами, робити з них копії, подавати письмові зауваження з приводу їх неправильності чи неповноти; оскаржувати судові рішення у визначених законом випадках; користуватися іншими, визначеними законом процесуальними правами [239]. Таке коло прав належить усім учасникам судового процесу із вирішення податкового спору. Його ж сторони, тобто позивач і відповідач, окрім прав, визначених у вказаній статті 44 цього КАСУ, користуються також такими правами:

- позивач має право: на будь-якій стадії судового процесу відмовитися від позову; змінити у встановленому порядку предмет або підстави позову, збільшити або зменшити розмір позовних вимог; визнати позов повністю або частково, подати відзив на позовну заяву;
- відповідач, який не є суб'єктом владних повноважень, може пред'явити зустрічний позов, відповідно до положень статті 177 КАСУ.

Також сторони можуть досягнути примирення на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі[239].

З огляду на це, можна стверджувати, що загалом сторони податкового спору, під час його вирішення у порядку адміністративного судового провадження, користуються рівними правами, про що, доречі, безпосередньо зазначається у частині першій статті 44 КАСУ, а саме: «...учасники справи мають рівні процесуальні права та обов'язки» [239]. Однак, необхідно зазначити, що існують певні відмінності у обсязі прав сторін податкового спору, тому доречно детальніше розглянути окремі групи їх юридичних можливостей, як учасників відповідного судового процесу.

Перша група прав сторін податкового пору стосується звернення до суду. Чинним законодавством передбачено, що до суду за вирішенням спірної ситуації може звернутися як платник податків, так і контролюючий орган. Однак, для перших, тобто платників податків, це право має більш

просторий характер. Зокрема, йдеться про те, що він може звернутися до суду за вирішенням спору у будь-якій ситуації, якщо вважає, що рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, їх посадових осіб порушують його права чи законні інтереси. Тобто право платника податків на звернення до суду не обмежується якимись окремими видами конфліктних ситуацій між ним та контролюючим органом. Відповідно, якщо конфлікт між зазначеними суб'єктами має публічно-правову природу і звернення щодо його вирішення відповідає формальним вимогам, встановленим для нього законом, суд не може відмовити у вирішенні такого спору у порядку адміністративного провадження.

Натомість контролюючий орган, як інша сторона конфлікту, також має право звертатися до суду за її вирішенням, однак, випадки реалізації ним цього права чітко визначаються законом. Так, наприклад, у статті 20 Податкового кодексу України закріплено, що контролюючі органи мають право звертатися до суду: щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що перебувають в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу; щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини; щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав, та право вимоги якої переведено на контролюючий орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків; щодо зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контролюючий орган; тощо [388]. Тобто, для того, щоб реалізувати своє право на звернення до суду за вирішенням конфліктної ситуації між контролюючим органом та платником податків, перший повинен упевнитися у тому, що закон дозволяє

йому із такого роду питаннями звертатися до суду. У зв'язку з цим, постає цілком логічне питання про те, чи не суперечить такий підхід статті 124 Конституції України, в якій встановлено, що юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір [247]? Відповідаючи на це запитання, необхідно зважити на те, що суб'єкти владних повноважень, зокрема контролюючі податкові органи, наділені необхідним обсягом повноважень для самостійного вирішення проблем та конфліктів, що виникають під час виконання ними своїх завдань та функцій. Тобто вирішення різноманітних проблемних питань у сфері оподаткування – це поточна робота контролюючого органу і, очевидно, суд не може і не повинен вирішувати кожен із конфліктів, що виникає між ним та платником податків. У такому випадку він, тобто суд, – це інститут, до якого звертаються платники податків, якщо вважають, що їх права, свободи, законні інтереси були порушені застосованими мірами і заходами з боку контролюючого органу. Однак у певних ситуаціях, з метою зміцнення режиму законності і посилення гарантій прав та законних інтересів платників податків, закон обмежує можливості контролюючих органів самостійного вирішення спірних ситуацій, втім надає їм право звертатися за допомогою до суду.

Друга група прав стосується права користуватися послугами представника. КАСУ передбачає, що сторони в адміністративній справі, а також особа, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах іншої особи, може брати участь у судовому процесі особисто (самопредставництво) та (або) через представника [239]. Необхідно зважити і на те, що у зв'язку зі специфікою та природою юридичної особи, зокрема відсутності у неї власної волі, відділеної від її власника, керівника, самопредставництвом, у цьому випадку вважається участь у спорі керівника юридичної особи, або іншої її посадової особи, яка має необхідні повноваження для цього, згідно із законодавством чи статутом. Виражена такими особами позиція у спорі, вважається волею юридичної особи. Крім того, закон дозволяє юридичним особам користуватися допомогою представників, якими виступають

адвокати. Новою редакцією КАСУ враховані Перехідні положення Конституції України та поступовий перехід на представництво у судах винятково адвокатами. Додатково до вже чинних правил здійснення представництва адвокатами у Верховному Суді та судах касаційної інстанції вже з 1 січня 2018 року винятково адвокатами здійснюється представництво в апеляційних судах, а з 1 січня 2019 року – в судах першої інстанції [391]. Втім, у справах незначної складності та в інших випадках, визначених цим Кодексом, представником може бути фізична особа, яка, відповідно до частини другої статті 43 цього Кодексу, має адміністративну процесуальну дієздатність. Адміністративна справа незначної складності (малозначна справа) – адміністративна справа, у якій характер спірних правовідносин, предмет доказування та склад учасників тощо, не вимагають проведення підготовчого провадження та (або) судового засідання для повного та всебічного встановлення її обставин [239]. Перелік таких справ зазначається у статті 12 КАСУ, зокрема: оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що не перевищує ста розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; стягнення грошових сум, що ґрунтуються на рішеннях суб'єкта владних повноважень, щодо яких завершився встановлений цим Кодексом строк оскарження; типові справи; оскарження нормативно-правових актів, які відтворюють зміст або прийняті на виконання нормативно-правового акту, визнаного судом протиправним і нечинним повністю або в окремій його частині; тощо [239]. Передбачений у статті 12 КАСУ перелік не є вичерпним, а тому малозначною справою може визнати й суд, за винятком справ, які не можуть бути розглянуті за правилами спрощеного позовного провадження [239].

Що стосується фізичних осіб як сторін податкового спору, то вони також можуть звертатися до представництва, яке може бути законним або за довіреністю. Законним є представництво прав та законних інтересів батьками, усиновлювачами, опікунами чи іншими особами, визначеними

законом, малолітніх, неповнолітніх дітей, які не досягли віку, з якого настає адміністративна процесуальна дієздатність, а також недієздатних фізичних осіб. Права, свободи та інтереси неповнолітніх осіб, які досягли віку, з якого настає адміністративна процесуальна дієздатність, непрацездатних фізичних осіб і фізичних осіб, цивільна дієздатність яких обмежена, можуть захищати в суді їхні законні представники – батьки, усиновлювачі, піклувальники чи інші особи, визначені законом [239]. У випадку податкового спору платник податків, як його сторона, цілком може бути неповнолітньою особою, якщо вона у встановленому законом порядку зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності. За таких умов особа набуває повної дієздатності і є самостійним та повноправним учасником як податкових відносин, так і процедурно-процесуальних відносин, пов'язаних із вирішенням податкового спору між ним та контролюючим органом. Однак, це не позбавляє таку особу права користуватися допомогою законних представників до досягнення нею повноліття. Професійне представництво прав та інтересів фізичних осіб у податковому спорі здійснюють тільки адвокати, окрім малозначних справ.

Законом встановлені певні обмеження щодо представництва, зокрема: «...не може бути представником в суді особа, яка бере участь у справі як секретар судового засідання, експерт, спеціаліст, перекладач та свідок, або є помічником судді, що розглядає справу. Особа не може бути представником, якщо вона у цій справі представляє або представляла іншу особу, інтереси якої у цій справі суперечать інтересам її довірителя. Судді, прокурори, слідчі, працівники підрозділів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, не можуть бути представниками в суді, крім випадків, коли вони діють від імені відповідних органів, що є стороною або третьою особою у справі, чи як законні представники сторони чи третьої особи» [239]. Представник, що уповноважений у належний спосіб на ведення справи в суді, здійснює від імені особи, яку він представляє, її процесуальні права та обов'язки. Обмеження повноважень представника на вчинення певної процесуальної дії мають бути застережені у виданій йому довіреності або ордері. Про

припинення представництва або обмеження повноважень представника за довіреністю має бути повідомлено суду шляхом подання письмової заяви. У разі припинення повноважень представника на здійснення представництва особи у справі, він не може бути у цій самій справі представником іншої сторони, третьої особи на іншій стороні або третьої особи із самостійними вимогами на предмет спору [239].

У зв'язку з цим, можна стверджувати, що загалом сторони податкового спору, у випадку його вирішення у судовому порядку, рівні у своїх правах щодо використання інституту представництва, однак, водночас, необхідно зазначити, що контролюючий орган, як навіть у випадку самопредставництва, має можливість користуватися професійною юридичною допомогою, так як його інтереси, здебільшого, представляє юрист, що працює у штаті цього органу. Тоді як платники податків, задля отримання професійної правничої допомоги, змушені звертатися за платною допомогою до адвокатів. Звісно, існує інститут безоплатної правової допомоги, однак для того, щоб її отримати, особа має відповідати певним критеріям, наприклад, мати середньомісячний дохід, що не перевищує двох розмірів прожиткового мінімуму, розрахованого та затвердженого відповідно до закону для осіб, які належать до основних соціальних і демографічних груп населення; мати статус ветерана війни або особливі заслуги та особливі трудові заслуги перед Батьківщиною; тощо [58].

Третя група – права, пов'язані із забезпеченням неупередженості та об'єктивності правосуддя під час вирішення податкового спору. Це право виражається у можливості сторін заявляти відвід суду секретарю судового засідання, експерту, спеціалісту, перекладачу. Відвід повинен бути вмотивованим і заявленим протягом десяти днів з дня отримання учасником справи ухвали про відкриття провадження у справі, але не пізніше початку підготовчого засідання або першого судового засідання, якщо справа розглядається за правилами спрощеного позовного провадження. Заявляти відвід після цього дозволяється лише у виняткових випадках, коли про

підставу відводу (самовідводу) заявнику не могло бути відомо до спливу вказаного строку, але не пізніше двох днів з дня, коли заявник дізнався про таку підставу. Встановлення обставин, вказаних у пунктах 1–3, 5 частини першої статті 36, статті 37 КАСУ, звільняє заявника від обов'язку надання інших доказів упередженості судді з метою відводу [239].

Крім того, до цієї групи прав доречно віднести право сторін заперечувати проти участі у справі як представника іншої сторони певних осіб. Таке право є логічним, з огляду на встановлену статтею 58 заборону щодо участі як представника особи, яка вже представляє інтереси іншої сторони у цій справі, чи представляла раніше іншу особу, інтереси якої суперечать її нинішньому довірителю. Натомість, необхідно зазначити, що у КАСУ ця заборона розповсюджується тільки на осіб-представників, які беруть чи брали участь у справі. Тобто поза її (означеної заборони) межами залишаються випадки, коли адвокат надавав правову допомогу одній зі сторін до судового вирішення справи, а на боці іншої виступає як представник вже у судовому провадженні. Або коли особисті інтереси самого представника суперечать інтересам протилежної сторони. У таких ситуаціях право сторони заперечувати проти участі на боці іншої сторони як представника певної особи впливає із Правил адвокатської етики, зокрема його положень, присвячених неприпустимості конфлікту інтересів у діяльності адвоката. Так, у статті 9 зазначених правил встановлено, що під конфліктом інтересів слід розуміти суперечність між особистими інтересами адвоката та його професійними правами і обов'язками перед клієнтом, наявність якої може вплинути на об'єктивність або неупередженість під час виконання адвокатом його професійних обов'язків, а також на вчинення чи не вчинення ним дій під час здійснення адвокатської діяльності. Адвокат без письмового погодження з клієнтами, щодо яких виник конфлікт інтересів, не може представляти або захищати одночасно двох або більше клієнтів, інтереси яких є взаємно суперечливими, або вірогідно можуть стати суперечливими, а також за таких обставин надавати їм професійну правничу

(правову) допомогу. У разі отримання адвокатом конфіденційної інформації від клієнта, якому він надавав професійну правничу (правову) допомогу, пов'язаної з інтересами нового клієнта під час надання правничої допомоги, адвокат зобов'язаний отримати письмове погодження клієнтів, між якими виник конфлікт інтересів. Адвокат без письмового погодження з клієнтом, щодо якого виник конфлікт інтересів, не може представляти, захищати клієнта чи надавати йому професійну правничу (правову) допомогу, якщо інтереси клієнта суперечать власним інтересам адвоката. За відсутності письмового погодження клієнта, в разі виникнення конфлікту інтересів у процесі реалізації адвокатом договору, такий договір має бути розірваний з дотриманням умов, визначених цими Правилами[400].

Четверта група – права сторін, пов'язані безпосередньою із процесом вирішення податкового спору. До цієї групи прав належать ті, що стосуються:

- зміни предмету позову та розміру позовних вимог, відмови від позову або його визнання;
- подання зустрічного позову;
- надання доказів у справі та прийняття участі у дослідженні доказів;
- отримання стороною усієї необхідної їй інформації у справі;
- висловлення власної позиції, міркувань, заперечень щодо тих чи інших обставин справи;
- примирення. Саме цій групі прав, здебільшого, присвячені вищезазначені статті 44 та 47 КАСУ.

Особливостями реалізації сторонами досліджуваного спору цієї групи прав є:

- 1) чинним КАСУ передбачено досить суворий порядок подання доказів. Зокрема він передбачає, що всі докази у справі позивач повинен надати разом з позовною заявою. Додаткові докази можна також надавати в межах підготовчого провадження. Надання доказів після завершення підготовчого провадження є можливим у виняткових випадках [391],

зокрема, якщо доказ не може бути поданий у встановлений законом строк з об'єктивних причин. У такій ситуації учасник справи повинен про це письмово повідомити суд та зазначити: доказ, який не може бути подано; причини, з яких доказ не може бути подано у зазначений строк. Учасник справи також повинен надати докази, які підтверджують, що він здійснив усі залежні від нього дії, спрямовані на отримання відповідного доказу. У випадку визнання поважними причини неподання учасником справи доказів у встановлений законом строк, суд може встановити додатковий строк для подання вказаних доказів. Докази, не подані у встановлений законом або судом строк, до розгляду судом не приймаються, крім випадку, коли особа, що їх подає, обґрунтувала неможливість їх подання у вказаний строк з причин, що не залежали від неї [239];

2) позивач має право на зміну предмета позову та (або) розміру позовних вимог у чітко встановлений термін, строк, а саме: закінчення підготовчого засідання або не пізніше ніж за п'ять днів до першого судового засідання, якщо справа розглядається в порядку спрощеного позовного провадження. Зміна предмета або підстав позову під час нового розгляду справи допускається в строки, встановлені частиною першою статті 7 КАСУ, лише у випадку, якщо це необхідно для захисту прав позивача, у зв'язку зі зміною фактичних обставин справи, що склалася після закінчення підготовчого засідання, або якщо справа розглядалася за правилами спрощеного позовного провадження – початку першого судового засідання за первісного розгляду справи [239]. Однак якщо зі зміною предмета або підстав позову, або поданням зустрічного позову змінилися обставини, що підлягають доказуванню, суд, залежно від таких обставин, встановлює строк подання додаткових доказів [239];

3) позивач може відмовитися від позову, а відповідач – визнати позов на будь-якій стадії провадження у справі. Однак суд не приймає відмови від позову, визнання позову і продовжує розгляд адміністративної справи, якщо ці дії позивача або відповідача суперечать закону чи порушують чий-небудь

права, свободи або інтереси. Також суд не приймає відмову позивача від позову, визнання позову відповідачем у справі, в якій особу представляє її законний представник, якщо його дії суперечать інтересам особи, яку він представляє [239];

4) зустрічний позов може подати тільки відповідач, який не є представником влади, тобто у межах податкового спору такий позов може подати тільки платник податків (його представник), який є відповідачем у справі;

5) в ході примирних процедур, сторони можуть виходити за межі спору, однак умови, на яких вони дійдуть примирення, не мають порушувати прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб. Умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень.

П'ята група – права сторін податкового спору оскаржувати рішення суду у справі. Відповідно до статей 13, 293, 294 КАСУ, учасники судової справи щодо вирішення податкового можуть оскаржити до апеляційної інстанції рішення, ухвали суду першої інстанції протягом 30 днів щодо рішень і 15 – щодо ухвал відповідно [239].

Крім того, необхідно проаналізувати обов'язки сторін податкового спору у випадку його вирішення у порядку адміністративного судочинства. Юридичний обов'язок є необхідним компонентом оптимальної взаємодії держави, права і особи. Без них (тобто обов'язків) неможливі ні збалансована правова система, ні ефективне правове регулювання, ні чіткий правопорядок, ні інші стани і прояви суспільного життя. Вони виступають необхідною умовою нормального функціонування конституційних інститутів, управління виробничими процесами, підтримки стійкості і стабільності в суспільстві. Юридичний обов'язок є встановленою законом мірою належної, суспільно необхідної поведінки, а також вид (лінія) поведінки. Це владна форма соціальної регуляції, яка спирається на «силовий» початок, тобто на можливість державного примусу. В обов'язках виражаються як особисті, так

і загальнозначущі інтереси. Через обов'язок задовольняється інтерес уповноважених в будь-яких правовідносинах. Обов'язок відповідає також інтересам самої правозобов'язаної особи, а в кінцевому рахунку – цілям і завданням всієї політико-правової системи. Обов'язки надають державі громадянську стійкість, рівнозначну екологічній рівновазі. Кореляція прав і обов'язків створює врівноважений суспільний стан, тобто – режим найбільшого сприяння для повсякденної життєдіяльності людей. Таке поєднання висловлює розумний баланс інтересів всіх членів і складових частин суспільства, сприяє досягненню згоди, взаєморозуміння і соціального компромісу між ними. Це засіб гармонізації інтересів держави і особистості, а також інтересів громадян в їхніх взаєминах між собою [505, с. 95–96].

В. В. Копейчиков, А. М. Колодій тлумачать юридичні обов'язки як закріплену нормами права міру необхідної, найбільш розумної та доречної поведінки особи (суб'єкта), спрямованої на задоволення інтересів носія суб'єктивного права і забезпеченої можливістю державного примусу. Зміст юридичних обов'язків, зазначають правники, полягає в необхідності здійснювати певні дії; утримуватися від дій, що суперечать інтересам інших осіб; вимагати здійснення або нездійснення певних дій від інших осіб; нести юридичну відповідальність за невиконання чи неналежне виконання передбачених нормою права дій [403, с. 139–140].

В. К. Бабаєв у своїх працях зазначає, що юридичний обов'язок – необхідна поведінка суб'єкта правовідносин, встановлена для задоволення інтересів носія суб'єктивного права. Без відповідного юридичного обов'язку, суб'єктивне право перетворюється на фікцію. Науковець підкреслює, що якщо суб'єктивним правом можна не скористатися, тобто можна від нього відмовитися, то від юридичного обов'язку відмовитися не можна. Юридичний обов'язок, як і суб'єктивне право, також обмежений певними правилами, межами, тобто являє собою міру. Вимагати виконання обов'язку понад цієї міри – свавілля, порушення законності [506, с.424].

М. І. Матузова, обґрунтовуючи сутність та призначення юридичного обов'язку, розуміє його як вид і міру державно-

доцільної, розумної, корисної, об'єктивно зумовленої поведінки, покликаної вносити порядок і «умиротворення» в життя. Обов'язок, підкреслює правознавець, законна перепона на шляху сваволі, хаосу, неорганізованості, всього деструктивного, що заважає нормальному розвитку суспільства. Обов'язок – спосіб забезпечення прав, умова їх реальності та ефективності. Якщо суб'єктивне право – це сфера влади і свободи індивіда, то юридичний обов'язок – сфера необхідності і підпорядкування. Носій обов'язків повинен розуміти і усвідомлювати свою «несвободу» і зв'язаність заради загального блага [505, с. 96]. Функціональне призначення юридичних обов'язків М. І. Матузов вбачає у тому, щоб кореспондувати суб'єктивним правам, виконувати свою частину роботи в загальному механізмі правового регулювання, направляти діяльність індивідів в потрібне русло; а соціальне – формувати належну правосвідомість і правову культуру громадян, слугувати дисциплінуючим чинником, зміцнювати законність та правопорядок у суспільстві. Будь-які суб'єктивні права практично можуть бути реалізовані тільки через чийсь обов'язки, і навпаки, обов'язки припускають чийсь право вимагати їх виконання. Поза кореляцією між собою ці категорії немислимі, вони можуть діяти тільки в «одній зв'язці», а не окремо. Обов'язки – зворотна сторона прав[505, с.96].

Отже, обов'язок – це необхідна поведінка сторін податкового спору, така, що вимагається від них законом. Однак, попри те, що обов'язок змушує особу діяти у відповідний спосіб у конкретній ситуації, незалежно від її бажання, його належна реалізація є необхідною та корисною не лише для тих, на користь кого він здійснюється, але й для самої зобов'язаної особи. Так як для того, щоб така особа могла у належний спосіб реалізувати свої права в ході вирішення спору, повинна дотримуватися у своїй поведінці обов'язкових до виконання норм і правил.

Аналіз чинного законодавства дозволяє виокремити такі групи обов'язків сторін податкового спору:

I. Обов'язки на стадії звернення до суду, які стосуються: дотримання

форми, змісту та строків заяви; правил підсудності. До особливостей цієї групи обов'язків належить те, що для суб'єктів публічних повноважень строк звернення встановлений вдвічі менший (3 місяці з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог), аніж для інших осіб (6 місяців, з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів) [239]. Відповідно до статті 161 КАСУ, позивач зобов'язаний: до позовної заяви додати її копії, а також копії доданих до позовної заяви документів відповідно до кількості учасників справи. Якщо позивачем є суб'єкт владних повноважень, то під час подання адміністративного позову, він зобов'язаний додати до позовної заяви доказ надіслання рекомендованим листом з повідомленням про вручення іншим учасникам справи, які не мають офіційної електронної адреси, копії позовної заяви та доданих до неї документів [239]. Крім того, позивач зобов'язаний на стадії звернення до суду: додати до позовної заяви документ про сплату судового збору у встановлених порядку і розмірі або документи, які підтверджують підстави звільнення від сплати судового збору відповідно до закону; додати до позовної заяви всі наявні в нього докази, що підтверджують обставини, на яких ґрунтуються позовні вимоги (якщо подаються письмові чи електронні докази – позивач може додати до позовної заяви копії відповідних доказів); позовну заяву про поновлення цього строку та докази поважності причин його пропуску, у разі пропуску строку звернення до адміністративного суду; до заяви про визнання індивідуального акта протиправним чи адміністративного договору недійсним додати також оригінал або копію оспорюваного акта чи договору або засвідчений витяг з нього, а у разі відсутності акта чи договору у позивача – клопотання про його витребування [239].

Загалом, можливість звернення до суду – це право суб'єкта, однак для того, щоб він зміг це право у належний спосіб реалізувати, без якихось ускладнень і додаткових дій, заявник повинен чітко виконати встановлені

законом формальні вимоги щодо такого зварення, зокрема вимоги щодо строків. Невиконання цих обов'язків дає суду законні підстави для залишення заяви без розгляду, її повернення заявнику. Це, звісно, не позбавляє суб'єкта (платника податків чи контролюючий орган) можливості реалізувати своє право на звернення до суду за вирішенням спору, однак вимагає від нього вчинення додаткових дій, а саме: усунення недоліків у заяві, обґрунтування поважності причин пропуску строку; оскарження ухвали суду про повернення заяви тощо. Це, натомість, затягує вирішення спору і, відповідно, відновлення порушених прав та законних інтересів, вимагає залучення додаткових ресурсів.

II. Обов'язки щодо сумлінного користування своїми процесуальними правами та поведінки у судовому процесі. Закон вимагає від сторін спору виявляти повагу до суду та до інших учасників судового процесу [239]. Також у ньому закріплено, що учасники судового процесу та їхні представники повинні добросовісно користуватися процесуальними правами. Зловживання процесуальними правами не допускається. З урахуванням конкретних обставин справи, суд може визнати зловживанням процесуальними правами дії, що суперечать завданню адміністративного судочинства. До кола таких дій, відповідно до закону, належать: подання скарги на судові рішення, яке не підлягає оскарженню, не є чинним або дія якого закінчилася (вичерпана), подання клопотання (заяви) для вирішення питання, яке вже вирішено судом, за відсутності інших підстав або нових обставин, заявлення завідомо безпідставного відводу або вчинення інших аналогічних дій, які спрямовані на безпідставне затягування чи перешкоджання розгляду справи чи виконання судового рішення; подання декількох позовів до одного й того самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав, або подання декількох позовів з аналогічним предметом і з аналогічних підстав, або вчинення інших дій, метою яких є маніпуляція автоматизованим розподілом справ між суддями; подання завідомо безпідставного позову, позову за відсутності предмета

спору або у спорі, який має очевидно штучний характер; необґрунтоване або штучне об'єднання позовних вимог, з метою зміни підсудності справи, або завідомо безпідставне залучення особи як відповідача (співвідповідача) з тією самою метою; узгодження умов примирення, спрямованих на шкоду правам третіх осіб, умисне неповідомлення про осіб, які мають бути залучені до участі у справі [239]. Офіційне закріплення обов'язку учасників справи щодо незловживання своїми процесуальними правами є важливим кроком на шляху зміцнення дисциплінованості та законності їх поведінки. Однак, необхідно зазначити, що офіційного визначення поняття «зловживання процесуальними правами» чинне законодавство, зокрема КАСУ, не містить. Крім того, перелік дій, що закріплені у КАСУ, і які судом можуть бути розцінені як означене зловживання, не є винятковим. А відтак формується не зовсім чіткий обов'язок учасників судового процесу, оцінка виконання якого безпосередньо залежить від розсуду судді (суду). Але такий підхід виглядає доволі сумнівним в умовах досить високого рівня корумпованості судової гілки влади у нашій державі, а також враховуючи той факт, що суддівський корпус не вирізняється високим рівнем професійної підготовки та правової культури. У зв'язку з цим, необхідно визначити на законодавчому рівні не лише приблизний перелік дій, що вважаються «зловживанням процесуальними правами», а коло критеріїв, якими повинен керуватися суд, оцінюючи таку поведінку, а саме: затягування процесу; введення суду в оману щодо тих, чи інших обставин справи; перешкоджання отриманню доказів тощо.

Неналежна реалізація сторонами податкового спору своїх процесуальних справ може вилитися для них не лише у залишення заяви без розгляду або її повернення, а й покладання на них матеріальних обтяжень у вигляді штрафу чи судових витрат, незалежно від результатів вирішення спору [239].

III. Обов'язки щодо доказування та активної участі у справі. Сторони податкового спору під час його вирішення у судовому порядку повинні:

сприяти своєчасному, всебічному, повному та об'єктивному встановленню всіх обставин справи; з'являтися в судове засідання за викликом суду, якщо їх явка визнана судом обов'язковою; подавати наявні у них докази в порядку та строки, встановлені законом або судом, не приховувати докази; надавати суду повні і достовірні пояснення з питань, які ставляться судом, а також учасниками справи в судовому засіданні [239]. Законом передбачено, що кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення[239], крім випадків, коли існують, визначені КАСУ, обставини звільнення від доказування. Однак, водночас, в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень тягар доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача [239]. При цьому закон забороняє суб'єктам владних повноважень посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин [239]. Завдяки цій групі обов'язків, забезпечується повнота та об'єктивність з'ясування усіх важливих обставин справи, необхідних для її справедливого та законного вирішення.

IV. Обов'язки щодо виконання рішень суду. Судові рішення у справі з питань вирішення податкового пору, що набрали законної сили, є обов'язковими до виконання усіма учасниками справи, яких воно стосується. Невиконання судового рішення тягне за собою відповідальність, встановлену законом [239].

Отже, підсумовуючи проведені дослідження прав та обов'язків сторін податкового спору під час його вирішення у судовому порядку, можемо з упевненістю стверджувати, що чинний закон досить чітко та змістовно регламентує їх правове становище. Загалом сторони перебувають у рівному положенні, тобто користуються однаковим обсягом прав та обов'язків, і якихось переваг контролюючий орган перед платником податків немає.

Більше того, у певних аспектах судового вирішення податкового спору закон надає платнику податків певні переваги, зокрема: обмеження можливості звернення до суду контролюючого органу конкретним колом випадків; неможливість подання ним зустрічного позову; більш короткий строк для звернення контролюючим органом до суду; презумпція винуватості контролюючого органу у випадку оскарження правомірності його рішень, дій чи бездіяльності; заборона цього органу посилалися на докази, що не були покладені ним в основу прийнятого рішення, яке оскаржується.

Окрім судового, існує також і адміністративний порядок вирішення податкового спору, який передбачає його розв'язання не судовою інстанцією, а вищестоящим органом державної податкової служби. Головною особливістю цього порядку є те, що сторони не є рівними у своєму правовому положенні. Так, якщо суд виступає у ролі безстороннього арбітра, який безпосередньо не зацікавлений у результатах вирішення спору і керується винятково мотивами забезпечення правової справедливості та законності, то вищестоящий орган податкової служби, хоча й не є безпосереднім суб'єктом вчинення дій (бездіяльності), прийняття рішень, які оскаржуються, втім назвати його об'єктивно безстороннім та неупередженим у такій ситуації досить важко, так як він належить до тієї ж управлінської системи, що й суб'єкт, який прийняв зазначені рішення, вчинив дії, бездіяльність. За таких обставин чітке визначення правового статусу сторін спору є надзвичайно важливою гарантією попередження зловживання контролюючими органами своїм владним становищем і вчинення прямого чи опосередкованого тиску на скаржника. Саме тому, насамперед, необхідно відзначити передбачений законом обов'язок контролюючого органу, що вирішує спір, доводити правомірність своїх дій та прийнятих рішень. Зокрема у статті 56 ПК України встановлено, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним,

покладається на контролюючий орган [388]. Однак, для того, щоб означений обов'язок був у належний спосіб виконаний, скаржник повинен володіти необхідним обсягом прав, які б дозволяли йому у відповідний спосіб спонукати контролюючий орган до виконання першого. Аналіз чинного законодавства свідчить про те, що ці права тією чи іншою мірою визначаються у декількох нормативно-правових актах, а саме: у ПК України, у законі «Про звернення громадян» відомчих підзаконних нормативно-правових актах з питань розгляду скарг платників податків та роботи зі зверненнями громадян. Так, особа, яка подала скаргу на рішення контролюючого органу, має право: брати участь у розгляді матеріалів скарги особисто або через його уповноважених представників (зокрема адвокатів); під час розгляду матеріалів скарги висловлювати свою думку з питань, які виникають під час такого розгляду; надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги; до прийняття рішення за скаргою, відкликати її повністю або частково шляхом направлення письмової заяви до контролюючого органу, який її розглядає; отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами розгляду скарги; ознайомлюватись із матеріалами перевірки та адміністративного оскарження в електронній та письмовій формах, робити з них копії, виписки за допомогою технічних засобів; здійснювати технічну фіксацію засідання з розгляду матеріалів скарги за допомогою фото-, кінозйомки, відео-, звукозапису [418]. Також скаржник має право заявляти клопотання, що стосуються предмета розгляду скарги, зокрема, про: участь та надання пояснень під час розгляду матеріалів скарги осіб, що проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь у прийнятті оскаржуваного рішення; присутність під час розгляду матеріалів скарги за участю платника податків представників засобів масової інформації (якщо здійснюється відкритий розгляд матеріалів скарги) [418]. За загальним правилом, розгляд матеріалів скарг платників податків відбувається у закритому засіданні. Однак, заумови належного оформлення клопотання скаржника, вирішення

скарги може бути відкритим. Клопотання про розгляд матеріалів скарги у відкритому засіданні має відповідати вимогам, передбаченим цим Порядком, та бути заявлене одночасно із поданням скарги. Клопотання розглядається контролюючим протягом 10 робочих днів з моменту його отримання. Про результати розгляду клопотання контролюючий орган повідомляє особу, яка його заявила, не пізніше п'яти робочих днів до дати розгляду матеріалів скарги. Контролюючий орган не має права відмовити в задоволенні клопотання платника податків про розгляд матеріалів скарги у відкритому засіданні, за винятком випадків, коли в клопотанні платника податків відсутні відомості, передбачені цим Порядком, та/або в матеріалах справи наявні відомості, що становлять державну таємницю [418].

Реалізуючи свої права щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, платник податків зобов'язаний:

– дотримуватися вимог щодо строків, форми та порядку подання скарг, клопотань. Так, зокрема, законодавством встановлено, що скарга подається у письмовій формі до контролюючого органу вищого рівня протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання платником податків рішення контролюючого органу, що оскаржується [418];

– одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня, письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [388].

Недотримання платником податків цих обов'язків дає контролюючому органу право повернути заяву скаржнику, залишити її без розгляду. Зокрема, він залишає скаргу без розгляду повністю або частково у разі, якщо: скаргу не підписано особою, яка подала скаргу, чи її представником або до скарги не додано у належний спосіб оформлених та завірених документів, які підтверджують повноваження представника на її підписання; скаргу подано з пропуском строку, крім випадків, передбачених законодавством; скарга надійшла до контролюючого органу, який не уповноважений її розглядати;

до прийняття рішення за скаргою від платника податків, який її подав, надійшла заява про її відкликання (відмову від скарги) повністю чи частково; платник податків оскаржив до суду рішення контролюючого органу; платником податків до контролюючого органу раніше було подано скаргу з цього самого питання [418].

Контролюючий орган, натомість, окремі обов'язку доводити правомірність своїх рішень, дій чи бездіяльності, зобов'язаний:

– об'єктивно та всебічно, у встановлені строки розглянути скарги, клопотання скаржника, які надійшли до нього у відповідності до встановлених вимог щодо строків, форми і порядку подання такого звернення;

– вчасно повідомляти скаржника про результати розгляду його справи. Так, відповідно до чинного ПК України, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків [388];

– повідомити особі про рішення за результатами розгляду її скарги, про право цієї особи, у разі її незгоди із таким рішенням, його подальшого оскарження, як у адміністративному, так і судовому порядку. Проходження скаржником ланцюга усіх адміністративних інстанцій, вищою і кінцевою ланкою яких є центральний орган виконавчої влади з питань податкової політики, не позбавляє його права звернутися за вирішенням спору до суду. Натомість вирішення скарги у судовому порядку – унеможлиблює її розгляд органами податкової служби, незалежно від їх рівня [67] .

Отже, загалом чинне законодавство закріплює перелік основних прав і обов'язків сторін податкового спору, необхідних для забезпечення його справедливого вирішення у адміністративному порядку. Однак, необхідно зазначити, що, по-перше, права і обов'язки сторін розпорощені у

декількох нормативно-правових актах, різної юридичної сили. При цьому свою конкретизацію вони отримали, переважно, на рівні відомчих підзаконних актів, а не законів. По-друге, не менш важливим є не лише встановлення чітких матеріально-правових та процедурних засад вирішення спору, але й забезпечення належного рівня правової та професійної культури посадових осіб контролюючих органів, які ці спори вирішують. Йдеться про те, що розглядаючи спір, посадовці мають керуватися не інтересами служби, в якій вони працюють, та виходити не із міркувань «захисту своїх», а забезпечувати режим правової законності та правового порядку у тій сфері, де вони виконують контрольні-наглядові завдання та функції. І, відповідно, повинні неупереджено та об'єктивно, винятково з позиції закону, вирішувати усі спірні ситуації, що у ній виникають [73]. Нажаль, практика свідчить, що процедура досудового вирішення податкового спору нечасто буває успішною, проте, на думку Т. Мацюк, вона надає можливість більш ретельно підготуватися до подальшого оскарження рішень, дій, бездіяльності податкових органів у суді. Адже платник податків отримує додатковий час для збору доказів та підготовки правової позиції у справі [318].

2.2. Характеристика предмету податкового спору

На рівні із суб'єктами, одним із основних елементів податкового спору, як і будь-якого іншого виду юридичного спору, є його предмет, який характеризує специфіку змісту спірної ситуації. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови термін «предмет» має такі визначення:

- конкретне матеріальне явище, що сприймається органами чуття як окремий елемент дійсності;
- певна річ, що задовольняє ті чи інші потреби, використовується для чогось;
- коло знань, що становить окрему дисципліну;

– те, на чому зосереджено увагу, на що спрямовано чиюсь діяльність (предмет дослідження, пізнання, думки, обговорення);

– об'єкт почуттів, переживань [105, с.1104; 521, с. 357].

Отже, предмет – це те, на що спрямовано увагу суб'єкта та (або) його активні дії, те, що перебуває у центрі його пізнавальної чи практичної діяльності. У зв'язку з цим, «предмет» тісно пов'язаний із «об'єктом», який тлумачиться як:

–матеріальні, духовні та інші соціальні блага, щодо яких суб'єкти права вступають у правові відношення;

– предмет пізнання і практичного впливу з боку людини;

– будь-який предмет думки, дослідження, художнього відображення тощо;

– предмет наукового дослідження, спеціальної зацікавленості, компетенції;

– установа, підприємство, будова – все, що є місцем якоїсь діяльності;

– явище, предмет, особа, на які спрямована певна діяльність, увага тощо [521, с. 289–290; 106, с. 803]. Така спорідненість вищезазначених термінів є цілком зрозумілою, враховуючи, що у перекладі з латинської мови, з якої до нас і прийшов термін «об'єкт», «objectum» буквально означає – «предмет» [481, с.396]. Однак у наукових колах немає єдності щодо того, як співвідносяться предмет та об'єкт. Найчастіше дослідники ключовим аргументом для розмежування цих категорій наводять те, що об'єкт являє собою певну даність у всьому її різноманітті, що існує поза суб'єктом і незалежно від його волі. Предмет – це певний аспект (аспекти) об'єкта, що обирається суб'єктом для тих чи інших цілей: спостереження, вивчення, використання у творчій або практичній діяльності. У сфері правової науки також відсутній чіткий та однозначний підхід до розмежування понять «предмет» і «об'єкт», обидва поняття застосовуються для визначення як матеріальних об'єктів, тобто речей, так і нематеріальних цінностей. Так, наприклад, предметом податкового права є група однорідних суспільних

відносин, що визначають надходження коштів від платників до бюджетів у формі податків і зборів [387, с.4; с.9]. Натомість, під об'єктом податкового права розуміються матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки, тобто доходи (прибутки), додана вартість, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна та інші визначені об'єкти [438]. Водночас, у контексті правовідносин, об'єктом різні дослідники називають і дії, поведінку людей, і матеріальні речі [285]. С. В. Курінний, розмірковуючи про адміністративно-правові відносини, пише, що в ролі об'єкта адміністративно-правових відносин виступають публічні потреби та інтереси. Автор підкреслює, що з об'єктом адміністративно-правових відносин тісно пов'язаний їхній предмет, додатковий елемент складу цих відносин, у ролі якого можуть виступати конкретні речі, матеріальні, грошові цінності, майно та інше. Наявність або відсутність предмета визначається особливостями змісту безпосереднього об'єкта відносин адміністративного права [285]. З. Р. Кісіль та Р. В. Кісіль зазначають, що реалізація прав і обов'язків суб'єктів адміністративного правовідношення може полягати не тільки у певній поведінці, діях (правомірних або неправомірних) контрагентів, а також у трансферуванні чи продукуванні речей, об'єктів творчої діяльності, набутті особистих нематеріальних благ. Однак, і у подібних випадках об'єктом адміністративно-правових відносин є дії (в деяких випадках – утримання від певних активностей) сторін, а речі, продукти творчої діяльності і особисті нематеріальні блага – предметом правовідносин [223]. У випадках, коли йдеться про правопорушення, то під його об'єктом розуміються суспільні відносини, що охороняються законом, під предметом – речі, предмети матеріального світу, гроші, цінні папери, з приводу яких виникають суспільні відносини [94].

Отже, аналіз наукових позицій свідчить про те, що і об'єкт, і предмет використовуються для позначення того, на що спрямовано: по-перше, дію

права як регулятора, а по-друге, суб'єктивні права та обов'язки. І залежно від контексту, як об'єкт, так і предмет можуть позначати як речі та матеріальні цінності, так і нематеріальні блага. З огляду на це дослідження, можна стверджувати, що предмет податкового спору – це не матеріальний об'єкт, не річ, а права та обов'язки учасників податкових відносин. Саме ці права та обов'язки пояснюють сенс спору, вказують на те, у зв'язку із чим, навколо чого виник конфлікт, що він, так би мовити, «не порожній», а предметний. Що ж до об'єкта, то він уособлює певні блага, цінності, здебільшого, матеріального характеру, доля яких вирішується в ході розгляду спору, вичерпання його предмету.

Конфліктними ситуаціями, що становлять сутність предмету податкового спору, зокрема, є:

1) незгода платника податків із рішенням контролюючого органу, його посадової особи. Управлінське рішення – це зроблений суб'єктом державного управління усвідомлений вибір цілеспрямованої дії з перетворення соціальної дійсності, виражений в державно-управлінському акті, що видається органом публічної влади або посадовцем відповідно до його компетенції і в межах наданих повноважень [173, с.624]. В. Я. Малиновський, досліджуючи проблематику державного управління, окрему увагу зосереджував на управлінських рішеннях. Дослідник зазначає, що в умовах становлення демократичного суспільства та переходу до ринкової економіки, питання підвищення якості та ефективності рішень, які приймаються і реалізуються, а також оперативність їх вирішення набувають особливої актуальності. Управлінське рішення розглядається як процес вироблення та реалізації раціонального варіанту проблеми чи завдання та як фіксований правовий акт (нормативний чи індивідуальний). Важливість управлінських рішень та й самої функції їх прийняття у процесі державного управління зумовлена тим, що їх ухвалення, по-перше, чітко простежується як умова виконання всіх інших функцій; по-друге, є безпосереднім продуктом діяльності керівників усіх рівнів управління; по-третє, є одним із

важливих засобів формування соціальних інтересів; по-четверте, виступає однією з форм реалізації соціальних інтересів [311, с.250]. В. Ф. Сиренко тлумачить управлінське рішення як форму виявлення волі суб'єкта власності чи його представника (органу, посадової особи – керівника) відносно підпорядкованого об'єкта, являє собою результат відбору з численних варіантів поведінки (руху) управлінської системи такого, що більше за інших відповідає конкретній ситуації та цілям функціонування цієї системи на відповідному етапі її розвитку [17, с. 101]. А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна зазначають, що прийняття управлінського рішення – творча, вольова дія суб'єкта управління на основі знання об'єктивних законів функціонування керованої системи й аналізу інформації про це, яка полягає у виборі цілі, програми і способів діяльності з її досягнення або у зміні цілі. У широкому значенні, управлінське рішення розглядається як акт реалізації влади з вибором способу дій у конкретній ситуації, що становить основу процесу управління. Потреба в прийнятті рішення виникає у зв'язку із зовнішніми обставинами і внутрішніми. Рішення є відповідною реакцією на внутрішні й зовнішні впливи. Вони спрямовані на розв'язання проблем і максимальне наближення до заданої цілі [152, с.112]. В. П. Горбатенко, І. О. Бутовська зазначають, що прийняття рішень є дуже важливим, одним із основних моментів державного управління. Управлінське рішення можна розглядати як вид діяльності, яка відбувається в керованій підсистемі й пов'язана з підготовкою, вибором та прийняттям певних варіантів дій, тобто це вид роботи в самому апараті управління, певний етап процесу управління. В іншому розумінні, управлінське рішення є описом передбачуваних дій керуючої системи щодо керованої. Управління соціальними системами відбувається шляхом прийняття та реалізації рішень. Відповідно основною формою здійснення державного управління є управлінські рішення, а отже, цілеспрямованість державного управління виявляється саме через них [129, с. 68–69].

Слід погодитися із тим, що управлінські рішення є основним

результатом, квінтесенцією управлінської діяльності. Науково обґрунтоване рішення є важливим спрямовуючим і організуючим фактором діяльності суб'єкта і об'єкта державного управління. Управлінське рішення являє собою соціальний акт, підготовлений на основі варіантного аналізу і прийнятої у встановленому порядку оцінки, що має директивне значення, який містить постановку цілей і обґрунтування засобів їх реалізації та організовує практичну діяльність суб'єктів і об'єктів управління, спрямовану на досягнення вказаних цілей [311, с.251]. Управлінське рішення, на думку В. К. Колпакова та В. Я. Малиновського, – це результат системної діяльності людей і продукт когнітивної (опосередкованої пізнавальними факторами), емоційної, вольової, мотиваційної природи – синтезу психічних процесів, які мають вихідну регулятивну спрямованість [244, с.20; 311, с.252].

Отже, управлінське рішення з одного, формального, боку – це офіційний документ, що має встановлену форму і відповідні реквізити, а з іншого, змістовного, – це волевиявлення, офіційна позиція органу публічної влади з приводу тих чи інших аспектів зовнішньо- або внутрішньо-організаційних аспектів його діяльності. Коли йдеться про оскарження правомірності, законності рішення контролюючого органу, то мається на увазі оспорювання саме його змістовної складової, тобто позиції, що зайняв цей орган, його посадова особа, під час вирішення, врегулювання того чи іншого питання у сфері оподаткування, зокрема конфліктної ситуації із платником податків. Однак оскарженню підлягають лише ті рішення контролюючих органів, їх посадових осіб, що тягнуть за собою юридично значущі наслідки для платника податків, тобто стосуються його прав і обов'язків. Такі документи, як акти та довідки, що складаються за наслідками перевірки, протоколи не можуть бути предметом оскарження, так як не мають обов'язкового характеру, тобто вони не спричиняють ніяких обов'язків для платників податків, а лише фіксують певні обставини, та не можуть, як такі, самі собою, порушувати права та законні інтереси осіб. Натомість, акти перевірок є важливими доказами у справі, так як містять

мотиви прийнятого рішення. Тому правова оцінка рішення податкового органу неможлива без аналізу відповідного акту, в якому зафіксовані процес та результати контролю [256].

Найчастіше предметом оскарження стають такі індивідуальні рішення, як податкові повідомлення-рішення. Відповідно до чинного законодавства, повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Податковим кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності [388]. Податкове зобов'язання, натомість, – це сума коштів, яку платник податків, зокрема податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету, як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (зокрема сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [388]. У випадках, передбачених законом, структурний підрозділ контролюючого органу складає податкове повідомлення-рішення за такими формами: «Ф» – для платників податків – фізичних осіб, якщо, відповідно до законодавства, контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних із порушенням податкового або іншого законодавства; «Р» – у разі виявлення за результатами перевірок завищення або заниження податкових зобов'язань платника податків та за наслідками таких перевірок, передбачених Кодексом, штрафних (фінансових) санкцій, пов'язаних з таким заниженням (завищенням) податкових зобов'язань (крім грошових зобов'язань та/або штрафних (фінансових) санкцій, визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень); «Р1» – у разі виявлення за результатами перевірок заниження або завищення суми податкового кредиту та/або суми податкових зобов'язань для цілей розділу V Кодексу, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, що не призвело до

виникнення грошових зобов'язань за результатами перевірки (крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано під час винесення інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки); «Ш» – у разі застосування штрафних санкцій за порушення строків сплати грошових зобов'язань; «З» – за самостійне відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі та щодо якого обов'язково потрібна попередня згода контролюючого органу на таке відчуження; «В1» – у разі завищення заявленої суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, зокрема, якщо заявлені до відшкодування суми податку на додану вартість на момент перевірки відшкодовані платнику податку; «В3» – у разі відмови у наданні бюджетного відшкодування; «В4» – у разі зменшення від'ємного значення суми податку на додану вартість; «П» – у разі зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток; «С» – у разі застосування штрафної (фінансової) санкції (штрафу) та/або пені за порушення норм іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, зокрема за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності; «ПС» – у разі застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (крім штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), визначених іншими формами податкових повідомлень-рішень); «Д» – за результатами перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, зокрема податкових агентів (юридичних або фізичних осіб), з питань правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків та зборів, зокрема податку на доходи фізичних осіб, при виплаті доходів на користь платників податків – фізичних осіб; «Н» – за порушення платниками податку на додану вартість граничних термінів реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, встановлених статтею 201 Кодексу; «ПН» – у разі виявлення помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкових накладних, передбачених пунктом 201.1 статті 201 ПК України, та/або необхідності складання та

реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної/розрахунку коригування до неї у випадках, передбачених Кодексом [417].

Отже, оскаржуючи податкове повідомлення-рішення, платник податків, у такий спосіб, оспорує твердження контролюючого органу про неналежність виконання першим своїх податкових обов'язків перед відповідним бюджетом, фондом. При цьому важливо пам'ятати, що в силу презумпції винуватості органу державної влади, не платник податків доводить незаконність рішення щодо нього, а контролюючий орган – правочинність прийнятого ним рішення та, відповідно, законність зобов'язань, виконання яких вимагається від платника податків згідно рішення.

2) оспорування правомірності, законності нормативно-правових актів. Зазначені податкові повідомлення-рішення податкових органів мають індивідуальний правозастосовний характер, так як стосуються податкових прав і обов'язків конкретних осіб. Правозастосовний акт – це спосіб зовнішнього прояву формально-обов'язкового правила поведінки індивідуального характеру, яке підтверджує, встановлює, змінює або скасовує юридичні права і обов'язки персоніфікованих суб'єктів у конкретній життєвій ситуації. Тобто, акт застосування права – це правовий акт компетентного органу або посадової особи, прийнятий на основі юридичних фактів і норм права, який визначає права, обов'язки або міру юридичної відповідальності конкретних осіб. Діяльність правозастосовних органів завершується оформленням відповідного акту, який фіксує прийняте рішення і надає йому офіційного значення і вольового характеру. Щодо конкретних осіб, акт застосування права є категоричним, обов'язковим до виконання велінням [263]. Тобто, контролюючі органи, що приймають вищезазначені рішення, не встановлюють нових правових норм, що визначають права та (або) обов'язки учасників податкових правовідносин, зокрема платників податків. Втім, вони, з метою підтримки відповідного

правового порядку, дисципліни у сфері оподаткування, можуть впливати на характер і обсяг суб'єктивних можливостей та обов'язків окремих конкретних платників податків, залежно від конкретної ситуації, діючи при цьому винятково у межах і на підставах визначених законодавством. Так, наприклад, застосовуючи до платника податків фінансові та (або) адміністративні санкції у вигляді штрафу, контролюючий орган зобов'язує першого понести для себе додаткові фінансові обтяження. При цьому обов'язки, що пов'язані із юридичною відповідальністю, як об'єктивна даність, існують незалежно від волі суб'єкта правозастосування, у зв'язку з тим, що вони встановлені законодавством. Однак до виникнення підстав, для їх покладання на особу, такі обов'язки мають тільки потенційний, безособовий характер. Правозастосовний орган, за наявності законних підстав, трансформує у реальну дію та індивідуалізує ці обов'язки, покладаючи їх на винних у вчиненні протиправних дій осіб, у вигляді та обсязі, передбаченому законом.

Тому, коли оспорюється індивідуальне рішення контролюючого органу, оскаржується не сам факт існування обов'язку як такого, як об'єктивного правового явища, а правовірність його покладання зазначеним органом на цілком конкретного платника податків. Інша справа оскарження нормативно-правових актів, які за своєю суттю також є управлінським рішенням органу влади з питань оподаткування, однак вони мають безособовий, загальний характер, тобто стосуються широкого кола суб'єктів, і розраховані на тривалий термін дії. Нормативно-правовий акт – офіційний акт-документ, ухвалений уповноваженими суб'єктами нормотворчості у визначеній формі і порядку, який встановлює (змінює, доповнює, скасовує) правові норми, з метою регулювання суспільних відносин [479, с.362]. Нормативно-правовий акт, стверджує М. В. Цвік, являє собою письмовий акт-документ державного органу, який містить сукупність нормативно-правових приписів, спрямованих на регулювання окремої сукупності суспільних відносин. В одних випадках нормативно-правові акти містять

норми тільки певної галузевої належності (т. зв. цільні акти), в інших – норми права різних галузей права. Останні називаються комплексними [186, с. 271]. На думку В. К. Бабаєва, нормативно-правовий акт – одна з основних, найбільш поширених і досконалих зовнішніх форм сучасного права. Державні нормативно-правові акти не вирішують індивідуально-конкретні справи, однак містять юридичні підстави (норми права) для вирішення індивідуальних справ. Нормативно-правовий акт виступає не тільки джерелом в юридичному сенсі, але і фактичним джерелом: це той пізнавальний резервуар, з якого люди черпають відомості про юридичні норми. Нормативний акт, зазначає науковець, можна визначити як акт правотворчості, який містить норми права [504, с. 276]. М. І. Матузов також наголошує, що дуже важливо відрізнити нормативно-правовий акт від актів застосування та тлумачення права. Так як нормативно-правовий акт – це правовий акт, прийнятий повноважним на те органом, що містить правові норми, тобто приписи загального характеру і постійної дії, розраховані на багаторазове застосування. Нормативний акт є офіційним документом, носієм юридично значущої інформації [505, с. 140]. Офіційне визначення терміну «нормативно-правовий акт», згідно статті 4 чинного КАСУ, трактується, як акт управління (рішення) суб'єкта владних повноважень, який встановлює, змінює, припиняє (скасовує) загальні правила регулювання однотипних відносин, і який розрахований на довгострокове та неодноразове застосування [239]. Тому нормативно-правовий акт виконує дві рівнозначні функції: функцію юридичного джерела права і функцію форми права, тобто виступає як спосіб існування і вираження норм права [479, с. 362]. Однак, йдеться про оскарження тільки підзаконних нормативно-правових актів. Підзаконний нормативно-правовий акт – це документ, який видається компетентним органом або посадовою особою на підставі закону, відповідно до нього, для конкретизації та виконання законодавчих приписів та містить норми права [104]. Так, відповідно до чинного КАСУ, оскарженню, в порядку, передбаченому цим Кодексом, підлягають: законність (крім

конституційності) постанов та розпоряджень Кабінету Міністрів України, постанов Верховної Ради Автономної Республіки Крим; законність та відповідність правовим актам вищої юридичної сили нормативно-правових актів міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, Ради міністрів Автономної Республіки Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, інших суб'єктів владних повноважень [239].

Отже, на відміну від акту індивідуальної дії, оскарження нормативно-правового акту, перевіряється не правомірність вимог та обов'язків, що пред'являються, покладаються рішенням контролюючого органу на конкретного платника податків, а законність нормативно-правового акту (загалом, чи його окремих положень). Тобто ставить питання про наявність помилки не у правозастосовній діяльності органів влади (їх посадових осіб), а нормотворчій, через що було прийнято нормативно правовий акт, який порушує права та законні інтереси скаржника. Протиправний (незаконний) нормативно-правовий акт, зазначає В. О. Черкес, можна вважати одним з видів юридичної помилки, яку вчені розуміють як об'єктивно протиправний, негативний результат, що перешкоджає реалізації прав, свобод та інтересів особи, які охороняються державою [572]. Підтримуючи позицію А. Б. Лисюткіна, В. О. Черкес виокремлює такі основні ознаки юридичної помилки: 1) вона призводить до негативного результату внаслідок неправильно усвідомленої вольової поведінки суб'єкта; 2) має ненавмисний характер; 3) об'єктивно протиправна; 4) перешкоджає реалізації суб'єктивних прав та інтересів, охоронюваних законом; 5) вимагає юридичного розгляду [299, с.129]. Науковець підкреслює, що незаконний акт управління необхідно приводити у відповідність з положеннями закону, тобто виправляти правову помилку, припущену уповноваженою посадовою особою або органом управління в межах компетенції під час видання акту. Головним правовим процесуальним засобом тут є ті, за допомогою яких акти управління можуть бути скасовані, змінені або припинені, або оскаржені [572].

Так як нормативно-правовий акт має безособовий, загальний характер, постає цілком логічне запитання про те, хто має право його оскаржувати? Відповідь на це запитання потрібно шукати у статті 264 КАСУ, в якій закріплено, що право оскаржити нормативно-правовий акт мають особи, щодо яких його застосовано, а також особи, які є суб'єктом правовідносин, у яких буде застосовано цей акт [239]. Отже, суб'єктом оскарження нормативно-правового акту може бути, як особа, відносно якої вже були застосовані положення цього акту, так і особа, до якої вони можуть бути застосовані, через її перебування у правовідносинах, яких стосується означений нормативно-правовий акт. У законодавстві правило про те, що оскаржити нормативно-правовий акт може лише той суб'єкт, який є учасником відповідних правовідносин, що тією чи іншою мірою регламентуються цим актом, яскраво проявляється зв'язок об'єктивних та суб'єктивних прав і обов'язків. Йдеться про те, що сам собою нормативно-правовий акт, як джерело об'єктивного права, не є джерелом безпосередньої загрози правам та законним інтересам платників податків. Натомість ним є правозастосовна діяльність контролюючих органів, що реалізуючи, втілюючи положення такого акту, визначають обсяг суб'єктивних прав і обов'язків платників податків. Тому справедливим є запитання про те, чому ж тоді оскаржується нормативно-правовий акт, а не правозастосовні рішення контролюючих органів? Відповідаючи на це запитання, необхідно зважати на те, що порушення, реальне чи потенційне, прав та (або) законних інтересів платників податків відбулося чи може відбутися не через неналежне виконання контролюючим органом приписів нормативно-правового акту, а у зв'язку з наявністю відповідних недоліків в останньому;

3) оскарження податкових консультацій. Згідно з чинним законодавством, податкова консультація може бути індивідуальна та узагальнююча. Індивідуальна податкова консультація – це роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль

за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій. Узагальнююча податкова консультація – оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства[388].

Ситуація із оскарженням податкових консультацій є досить неоднозначною. З одного боку, закон безпосередньо встановлює право платника податків оскаржити таку консультацію. Так, у статті 53 ПК України закріплено, що платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору. При цьому не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі (за умови, що вона зареєстрована в єдиній базі індивідуальних податкових консультацій), а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що в майбутньому така податкова консультація була змінена або скасована[388]. Однак з іншого боку – суди досить часто відмовляють у розгляді заяв про оскарження податкових консультацій, у зв'язку з тим, що вони не тягнуть за собою юридично значущих наслідків для прав та обов'язків осіб, яким вони адресовані (Рішення ВАСУ від 19 грудня 2013 року № 810/3384/13-а,

Постанова КААС у Справі від 7 листопада 2013 року № 826/8653/13-а та інші [363]). Така позиція судів, з одного боку, має своє логічне обґрунтування, адже:

– по-перше, податкову консультацію у законі прямо розтлумачено як роз'яснення, тобто – це офіційна позиція контролюючого органу з приводу тих чи інших питань реалізації норм податкового законодавства. Однак, роз'яснення – це не прямий владний припис, вказівка щодо реалізації платником податків своїх прав та обов'язків. Вона (податкова консультація) фактично є офіційною рекомендацією, яка безпосередньо не впливає на обсяг прав та обов'язків платника податків. Втім, така консультація є важливою гарантією звільнення платника податків від відповідальності, якщо він, зважаючи на надані контролюючим органом рекомендації, вчинив дії, що містять ознаки податкового правопорушення;

– по-друге, контролюючі органи досить часто, надаючи податкові консультації, обмежуються «сухим» цитуванням законодавчих положень, не висловлюючи при цьому своєї чіткої позиції щодо правового механізму реалізації платниками податків конкретних правових норм податкового законодавства.

У зв'язку з цим, важко стверджувати про те, що податкова консультація може порушувати права та законні інтереси платника податків. Однак, вона (податкова консультація), все ж таки може бути причиною порушення прав і законних інтересів платника податків. Адже гарантуючи звільнення останнього від юридичної відповідальності, вона, втім, не гарантує захист від протиправного обмеження прав чи збільшення обсягів обов'язків платника податків, внаслідок надання йому неякісної податкової консультації. Тобто, якщо через допущені, з тих чи інших причин, помилки у податковій консультації, платник податків не зміг у повному обсязі реалізувати свої права, або змушений був виконати обов'язки у обсязі більшому, аніж того вимагає закон, очевидним є факт порушення прав і законних інтересів такого платника податків з боку контролюючого органу.

Тому особа, якій така консультація була надана, повинна мати право оскаржити її, незалежно від того, виявила вона наявні у ній недоліки після, в процесі чи до того, як скористувалася нею. Право оскарження таких консультацій є важливим не лише як засіб захисту прав і законних інтересів платників податків, але й з точки зору реагування на випадки неналежного виконання посадовими особами контролюючих органів своїх професійних обов'язків. Здебільшого такі порушення виникають у зв'язку з тим, що контролюючі органи, надаючи податкові консультації, особливо індивідуального характеру, не враховують один із ключових принципів податкового законодавства України – презумпцію рішень платника податків. Так, згідно з чинним ПК України, в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. У разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акту суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [388].

З метою зміцнення гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема права на безперешкодне оскарження податкової консультації, необхідно чітко визначити вимоги до структури змісту такої консультації, а саме встановити, що вона (податкова консультація) повинна мати чітку резолютивну частину, в якій викладається конкретна позиція контролюючого органу з питань реалізації відповідних норм податкового

права. У іншому випадку податкову консультацію оскаржити буде складно. Адже звичайне цитування норм податкового законодавства неможливо розцінити як акт індивідуальної дії;

4) оскарження дій (бездіяльності) контролюючих органів, їх посадових осіб. У процесі управлінської діяльності, рішення та дії суб'єктів її здійснення нерозривно пов'язані між собою і є невіддільними один від одного, адже кожному акту поведінки (дії чи бездіяльності) суб'єкта, передусе його рішення з цього приводу, з іншого боку – рішення фіксує позицію суб'єкта управління щодо наміру вчинення певних дій або щодо результату їх виконання. Однак, низка таких рішень приймається й існує лише на рівні свідомості суб'єкта владних повноважень, тобто виступає як мотив його дій чи бездіяльності, і не оформлюється як офіційний документ. З точки зору права, такі рішення оскаржити неможливо, так як вони не спричиняють реальних юридичних наслідків для інших осіб, однак поведінка (дії чи бездіяльність), через які виявляються на практиці такі рішення, мають цілком конкретні наслідки, результати, що у той чи інший спосіб позначаються на правах і обов'язках платників податків. Так, наприклад, ухилення від надання податкової консультації чи, скажімо, відмова від прийняття уточнюючої податкової звітності, перешкоджають нормальній реалізації платником податків своїх прав та обов'язків у податковій сфері, однак не супроводжуються прийняттям офіційних рішень [78].

Тому, оскаржуючи дії чи бездіяльність контролюючого органу (його посадової особи), платник податків ставить під сумнів не правомірність, законність висновків першого, що виражаються у відповідному рішенні, а законність вчинення (тобто правомірність самого процесу) чи відмови від вчинення певних дій вказаним органом, через що, на думку скаржника, він був позбавлений можливості (чи обмежений у ній) реалізувати у належний спосіб свої податкові права та виконати відповідні обов'язки.

Отже, чинне законодавство дозволяє платникам податків оскаржити будь-які рішення, дії, бездіяльність контролюючих органів, що, на думку

перших, порушують їх права та законні інтереси у податковій сфері. Винятки становить хіба що оскарження податкових консультацій, механізм здійснення якого потребує законодавчого уточнення.

2.3. Підстави виникнення податкового спору

Одним із ключових елементів будь-якого юридичного спору є його підстави. У тлумачних словниках термін «підстава» визначається як:

- основа якогось предмета, споруди;
- те головне, на чому базується, ґрунтується що-небудь;

– те, чим пояснюються, виправдовуються вчинки, поведінка когонебудь[105, с.966; 521, с.332]. У сфері юриспруденції підстави також тлумачаться як обставини, якими зумовлюється, визначається, пояснюється настання певних наслідків, однак не будь-яких, а тільки юридичнозначущих. Ю. С. Шемшученко тлумачить юридичну підставу як сукупність передбачених правом обставин, умов, фактів і передумов, що забезпечують настання юридичних наслідків. Підстава юридична, зазначає дослідник, має нормативне закріплення, визначений зміст, вичерпний характер, враховує особливості певного випадку та породжує юридичні наслідки. Вона може мати регулятивний чи охоронний характер. У сфері регулювання суспільних відносин забезпечує настання наслідків, пов'язаних з використанням наданого права, дотриманням заборони чи виконанням покладеного обов'язку, є підставою для прийняття регулятивного правозастосовного акту. З-поміж регулятивних юридичних підстав розрізняють підстави: виникнення правовідносин; виникнення зобов'язань; недійсності угоди; виникнення права власності; укладення шлюбу та інші юридичні підстави у сфері правоохоронних відносин передбачає встановлення можливостей захисту чи відновлення порушеного права та настання юридичної відповідальності. З-поміж охоронних юридичних підстав визначають підстави: позову;

притягнення до юридичної відповідальності; настання юридичної відповідальності тощо. Юридична підстава є однією із спеціальних юридичних гарантій законності, важливою умовою досягнення мети прав, регулювання правомірними засобами [588]. Підставами у сфері права виступають юридичні факти. У загальному розмінні термін «факт» (від лат. *factum* – зроблене, те, що відбулося [481, с.601]) позначає: 1) явище або подію, що насправді мали місце в реальній дійсності, і встановлені як даність у безпосередньому спостереженні чи експерименті засобами чуттєвого споглядання та показаннями приладів. Факт у цьому розумінні має вигляд одиничного, окремого, випадкового; 2) знання, достовірність якого не викликає сумніву і забезпечується прямим зіставленням з реальною ситуацією в дійсності за допомогою відчуттів, сприймання, уявлення; 3) судження або висловлення, що мають значення істини, і в процесах пізнання та мислення виступають підставами для визначення істинності інших суджень або висловлювань, входячи до складу процедур доведення та логічного доказу [537, с.661]. Тобто змістом поняття «факт», незалежно від сфери його застосування, є:

- дійсна подія, явище, випадок;
- те, що сталося, відбулося насправді;
- те, що служить підтвердженням якогось положення, висновку;
- реальність, те, що відповідає об'єктивній дійсності;
- наявність, існування чого-небудь;
- щось беззаперечне, безсумнівне [106, с.1526; 521, с.500].

Як безпосередньо юридичну категорію, факт, на думку А. Манігка, вперше охарактеризував Савіньї, який розтлумачив його як події, що визначають виникнення та (або) закінчення правовідносин [506, с.431]. Однак те, що понятійний апарат цього явища був сформований лише у XVIII–XIX століттях, не означає, що його не було у праві раніше, адже без фактів право не існувало б як реальний регулятор суспільних відносин, а залишалося б звичайною концепцією, теорією. Тільки завдяки фактам засоби

права починають діяти, змінюють характер і напрямки свого функціонування, припиняють його. Слушним є твердження про те, що право не мало б реального буття без юридичних фактів. Правове регулювання, як форма соціального управління, ефективне і призводить до встановлення необхідних правових наслідків лише тоді, коли воно пов'язане з оптимальною та виваженою системою фактичних обставин, які виступають юридичними фактами [489, с.14].

І хоча юридичний факт нерозривно пов'язаний із правом, виник разом із ним, теоретичне обґрунтування сутності та значення юридичного факту розпочалося лише у ХІХ – на початку ХХ століття західноєвропейськими цивілістами (Ф. Бернгефт, Г. Дербург, А. Тон та іншими). Саме у цей період, зазначає Л. В. Солодовник, були сформульовано загальні поняття юридичних фактів та їх складів, зроблено перші спроби систематизації фактів, створено основні класифікаційні системи, проведено розмежування юридичних фактів та інших фактичних обставин, пов'язаних з ними. Необхідність створення самостійної теорії юридичних фактів була зумовлена потребою пов'язати між собою розрізнені юридичні факти, або ж зрозуміти існуючий між ними зв'язок [489, с.15]. Суттєвий внесок у розробку теорії юридичних фактів зробив Г. Ф. Шершневич, на думку якого «юридичний факт» потрібно розуміти як обставини, з якими правові норми пов'язують ті чи інші юридичні наслідки, у зв'язку з якими виникають, змінюються і припиняються правовідносини [579, с.623].

Сьогодні на сторінках юридичної літератури наводиться низка поглядів щодо визначення поняття «юридичний факт», його ключових ознак та значення. Так, наприклад, А. М. Колодій та В. В. Копейчиков визначали юридичні факти як конкретні життєві обставини, передбачені гіпотезою правової норми, що спричиняють виникнення, зміну чи припинення правовідносин [185, с. 140–141]. Юридичний факт, зазначає О. Ф. Скакун, – це передбачена нормами права конкретна життєва обставина (подія, дія, стан), котра є підставою для настання певних юридичних наслідків.

Здебільшого, це виникнення, зміна чи припинення правовідносин. Науковець підкреслює, що лише за наявності норм права, без юридичного факту, правовідносини неможливі. Проте юридичні факти можуть спричиняти юридичні наслідки, що не втілюються у правовідносинах. Тому не потрібно «прив'язувати» юридичні факти лише до правовідносин [480, с.377].

М. І. Матузов у своїх дослідженнях стверджує, що юридичний факт являє собою певні життєві обставини (умови, ситуації), з якими норми права пов'язують виникнення, припинення або зміну правовідносин. Юридичними факти стають не через якісь особливі внутрішні властивості, а в результаті визнання їх такими державою, законом. Життя – безперервний ланцюг різноманітних фактів, явищ, дій, випадків, подій, але не всі з них набувають юридичного значення, а тільки такі, які стосуються найбільш суттєвих інтересів суспільства, входять у сферу правового регулювання і можуть спричинити відомі юридичні наслідки. У такий спосіб, надання правового характеру тим чи іншим обставинам цілком залежить від волі законодавця, офіційної влади, а не від самих учасників життєвого процесу, хоча без них ці обставини могли б і не виникнути. Не право породжує подібні факти, вони виникають і існують поза ним, але право надає їм статусу юридичних з метою їх регуляції та упорядкування суспільного і державного життя. Це реакція правової норми на конкретну ситуацію, передбачену в її гіпотезі. Юридичні факти служать безпосередніми приводами, підставами для виникнення і функціонування правовідносин [505, с. 194–195]. У зв'язку з цим, юридичні факти відіграють дуже важливу й активну роль у загальній правовій системі, так як виступають своєрідними її «нервовими закінченнями» (рецепторами), що поєднують норми права з реальними суспільними відносинами. За допомогою добре продуманої шкали (набору) юридичних фактів, тобто шляхом надання юридичного значення тим чи іншим життєвим обставинам, можна істотно впливати на динаміку розвитку соціальних процесів, направляти їх у потрібне русло [505, с.195]. В. Б. Ісаков характеризує юридичні фактами як конкретні соціальні (суспільні) обставини

(дії та події), які спрямовані на виникнення, зміну чи припинення правових відносин. Вчений зазначає, що поняття юридичного факту об'єднує в собі два протилежних, але нерозривно пов'язаних аспекти: юридичний факт – це явище дійсності – дія або подія (матеріальний аспект), яке у відповідності до чинного законодавства, спрямоване на виникнення, зміну чи припинення конкретних правових наслідків [198, с. 3]. В. М. Кириченко та О. М. Куракін зазначають, що юридичні факти не є елементом правовідносин, але тісно з ними пов'язані. Без юридичних фактів, навіть за наявності чинних правових норм, виникнення правовідносин неможливе. При цьому, продовжують дослідники, не всі факти, дії, випадки, обставини тощо набувають юридичного значення, а тільки ті, що належать до сфери правового регулювання і можуть спричинити юридичні наслідки. Право не породжує факти, вони виникають і існують поза ним, але право надає їм статусу юридичних. Юридичні факти – це реакція правової норми на конкретну життєву ситуацію, яка передбачена в її гіпотезі. Отже, юридичні факти – це передбачені нормами права конкретні життєві обставини, які зумовлюють виникнення, зміну або припинення правовідносин [219, с. 159]. М. А. Рожкова виокремлює юридичний факт та фактичний юридичний склад. Юридичний факт – це реально наявна конкретна життєва обставина (дія або подія), яка існує в конкретному часі і просторі та врегульована відповідною нормою права. Натомість фактичний юридичний склад дослідниця визначає як сукупність юридичних фактів, які, відповідно до конкретної норми права, необхідні для настання юридичних наслідків. Факт, як життєва обставина, складається із певних ознак та умов, які в сукупності зумовлюють виникнення, зміну чи припинення юридичних прав та обов'язків. З огляду на це, факт може складатися із сукупності умов, які загалом породжують настання певних юридичних наслідків, а не з окремих юридичних фактів, які необхідні для настання юридичних наслідків [437, с.5, 11,50; 120]. Ю. А. Ведерніков та А. В. Папірна розтлумачили юридичні факти як конкретні життєві обставини, з якими норми права пов'язують виникнення,

зміну або припинення правових відносин. Правники підкреслюють, що без юридичних фактів, які фіксуються у гіпотезах норм права, правовідносини неможливі. Цілеспрямований рух правовідносин є головним наслідком юридичних фактів [104]. К. І. Гичка вважає, що юридичний факт – це нормативно закріплене явище реальної дійсності (конкретна життєва обставина), яке існує у реальних просторово-часових умовах, має безпосередньо виражену форму та породжує настання конкретних правових наслідків, зокрема виникнення, зміну чи припинення юридичних прав та обов'язків [120]. За М. В. Цвіком, юридичні факти – це конкретні життєві обставини, з якими норми права пов'язують виникнення, припинення або зміну правових відносин. Юридичні факти, зазначає вчений, відіграють активну роль у правовій системі, вони з'єднують норми права з реальними суспільними відносинами. За їх допомогою життєві обставини набувають юридичного значення і у такий спосіб впливають на соціальні процеси і явища, направляючи їх у потрібне русло [186, с. 345–347]. В. К. Бабаєва зазначає, що юридичними фактами в науці і практиці виступають соціальні обставини (події, дії), що викликають, відповідно до норм права, настання певних правових наслідків – виникнення, зміну або припинення правових відносин. Юридичний факт, з одного боку, – це фрагмент дійсності, подія або дія (матеріальний момент), з іншого – це явище, виражене в нормі права (юридичний момент). Саме єдність матеріального і юридичного моментів надає фактам соціального життя юридичного значення [504, с. 426–430]. Г. В. Кикоть у своїх працях стверджує, що головне завдання, роль юридичних фактів в правовому регулюванні – забезпечення виникнення, зміни, припинення правових відносин. Кожен юридичний факт викликає або правовиникнення, або правозмінення, або правоприпинення правових наслідків. Втім, юридичні факти, окрім своєї основної задачі, можуть бути «навантажені» додатковими функціями. Зокрема, у деяких випадках юридичні факти виконують функцію гарантії законності. Існують юридичні факти, що зв'язані з особливо важливими ділянками правового регулювання,

на яких ґрунтується підвищена відповідальність за стан законності. Тому закріплення конкретних юридичних фактів виступає як важлива гарантія законності. Інша додаткова функція юридичних фактів пов'язана з попереднім впливом норм права на суспільні відносини. Суб'єкти правовідносин орієнтуються не тільки на правові наслідки, але й враховують юридичні факти, які ці наслідки зумовлюють. З огляду на це, юридичні факти – це пасивний елемент механізму правового регулювання. Встановлення тих чи інших юридичних фактів може використовуватися і реально використовується законодавцем як засіб впливу на поведінку суб'єктів [217, с. 46–47]. В. В. Гордєєв, досліджуючи юридичний факт як правовий феномен в адміністративному судочинстві України, зазначає, що юридичні факти в адміністративному судочинстві – це конкретні життєві обставини у формі дії чи події, з якими норми права пов'язують юридичні наслідки, тобто виникнення, зміну чи припинення правовідносин, набуття певних прав і обов'язків. Тобто, юридичні факти в адміністративному судочинстві є підставою, з допомогою якої виконується завдання адміністративного судочинства, здійснюється розгляд судової адміністративної справи. Для реалізації правовідносин в адміністративному судочинстві потрібні юридичні факти. Як тільки в суспільних відносинах з'являються юридичні факти, зазначені в гіпотезах норми, остання починає діяти, внаслідок чого її адресати, в одних випадках, мають можливість реалізувати свої права та обов'язки, в інших – набувають суб'єктивних прав та обов'язків, передбачених диспозицією норми. Фіксуючи права та обов'язки, диспозиція опосередковано вказує на юридичні факти [588]. Процесуальні юридичні факти в адміністративному судочинстві, зазначає В. В. Гордєєв, забезпечують процесуальну діяльність учасників процесу, динамізм процесуальних відносин, внаслідок послідовного вчинення процесуальних дій його суб'єктами, правильного русла судочинства, дотримання процесуальної форми у справах. Отже, юридичний факт, як явище, є правовим феноменом. Для реалізації адміністративного судочинства

потрібні юридичні факти, які в адміністративному судочинстві є підставою, за допомогою якої виконується завдання адміністративного судочинства, здійснюється розгляд судової адміністративної справи [132].

Отже, враховуючи викладене вище, юридичний факт є певним аспектом, проявом об'єктивної дійсності із появою, існуванням, зміною чи припиненням якого чинне законодавство пов'язує настання конкретних юридично значущих наслідків. Юридичний факт – це те, завдяки чому спричиняється, активізується функціонування засобів правового регулювання.

А. М. Колодій та В. В. Копейчиков зазначають, що юридичні факти, мають велике теоретичне і практичне значення. Дослідження цього правового явища дає змогу юристу аналізувати конкретні життєві ситуації, правильно використовувати юридичні норми [185, с. 140–141]. Основними ознаками юридичного факту є:

- виступає фрагментом соціальної дійсності, з якою перебуває у постійному зв'язку;
- характеризується конкретністю (існує в просторі і часі) та індивідуальністю (пов'язаний з конкретними суб'єктами);
- є життєвою обставиною (подією, дією, станом), не може об'єктивуватися в думках, почуттях, бажаннях. Юридичні факти відображають об'єктивно наявну істину, а тому не можуть існувати у формі припущень;
- передбачається нормами права – точна або загальна вказівка на факт міститься в гіпотезі норми права. Тобто не всі фактичні обставини можуть бути визнані юридичними фактами, а лише ті, які безпосередньо врегульовані законодавством на момент їх існування;
- є підставою для настання певних юридичних наслідків – слугують умовою виникнення, зміни чи припинення правовідносин. Факт, який не породжує настання наслідків для конкретної особи чи для суспільства, не може бути визнаний юридичним фактом;

– породжують суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників правовідносин (юридична обставина) [480, с. 401–402; 120;186, с. 345–346].

У зв'язку з цим, підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких неврегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом, з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Розмірковуючи про підстави виникнення податкового спору, необхідно акцентувати, що:

– по-перше, поняття «розбіжність», «конфлікт» та «спір» не тотожні, не є синонімами. «Розбіжність» являє собою найбільш простору категорію, що включає у себе і «конфлікт» і «спір». Розбіжності можуть існувати як у формі гострих протиріч, так і у вигляді неоднакових, втім не протилежних одна одній позицій, коли між сторонами відсутня пряма конфронтація. З цього приводу доречно відмітити точку зору, яку висловлюють О. Г. Бердюгина, В. А. Глазирін, А. В. Грібакін. Вони зазначають, що протиріччя і конфлікт – нетотожні поняття, тому що не завжди розвиток протиріч обертається конфліктом. В основі конфлікту, як соціального феномену, лежать суперечності між індивідами, групами, державами, однак для виникнення конфлікту потрібно, щоб опонуючі сторони усвідомили «протилежність» своїх цілей та інтересів, стали «протидіяти» досягненню цілей, інтересів один одного. Таке протиборство, яке ведеться шляхом суперечки, компрометації, загрози застосування або використання сили та іншими подібними способами, вважається конфліктом. Соціальний конфлікт можна визначити як протиборство (зіткнення) сторін (двох і більше), зумовлене протилежністю (несумісністю) їх цілей, інтересів, цінностей [492]. Тобто найбільш гострою формою розбіжностей є конфлікт, який передбачає зіткнення протилежних інтересів, думок, поглядів; наявність серйозних розбіжностей; гострої суперечки [105, с.570]. Що ж до спору, то він, за своєю суттю, також є конфліктом, але таким, що вирішується за участю

відповідного арбітра, який спостерігає за дотриманням відповідного порядку під час діалогу, змагань конфлікуючих сторін; розсуджує сторони на підставі приведених ними доводів; засвідчує умови, на яких були досягнуті відповідні домовленості між сторонами щодо предмету спору. М. І. Іншим відзначив, що трудові спори – це не просто розбіжності між сторонами, а лише ті з них, що передані на розгляд відповідного юрисдикційного органу, тобто органу, уповноваженого державою приймати обов'язкові для сторін рішення. Тому не будь-який конфлікт можна назвати трудовим спором, і не кожний конфлікт переростає в трудовий спір. Трудовий конфлікт може «жеврити», а сторони не докладати ніяких зусиль для його вирішення. З іншого боку, суб'єкти трудового права можуть розв'язати свій конфлікт добровільно, мирним шляхом, за допомогою переговорів і не допустити переходу розбіжностей, які виникають між ними, на стадію трудового спору, який розглядається відповідними юрисдикційними органами. Не слід нехтувати і психологічними чинниками. Так, більшість працівників, незважаючи на невдоволення неправомірними діями роботодавця, уникають звернення за захистом своїх прав у компетентні органи, побоюючись негативних для себе наслідків [205; 377, с.156].

Теоретики податкового права, зазвичай, зважають на те, що поняття податковий конфлікт і податковий спір, хоча й тісно пов'язані між собою, втім не співпадають повністю за змістом. По-перше, податковий конфлікт передує податковому спору, а по-друге, – у вирішенні податкового спору бере участь компетентний юрисдикційний орган, тоді як конфлікт сторони врегульовують самостійно. Втім, деякі дослідники досить скептично ставляться до того, що вирішення податкового конфлікту в адміністративному порядку можна розглядати як вирішення відповідного спору, так як спір, принаймні як правова категорія, передбачає рівне становище сторін [139, с.32]. Тому прийнятним є факт, що вирішення податкового конфлікту вищестоящим податковим органом дає підстави для сумнівів у його неупередженості. Однак, не потрібно забувати про те, що

законодавством встановлено відповідний адміністративний порядок (процедуру) розгляду зазначених спорів, який передбачає для відповідача низку прав, що дають йому змогу брати активну участь у вирішенні спору, забезпечуючи у такий спосіб об'єктивність та повноту процедури його розгляду. Слушною є думка Ю. Божко, яка зазначає, що податковий конфлікт виникає винятково в межах відносин, які регулюються імперативними засобами. Натомість, податковий спір вже допускає застосування окремих диспозитивних засобів регулювання, наприклад, під час процедури апеляційного адміністративного узгодження сторін спору — платника та податкового органу. Хоча в цьому випадку і не може йтися про абсолютну рівність сторін, але на цьому етапі для відносин сторін все ж характерна певна диспозитивність під час узгодження та пошуку сторонами спору певного компромісу та домовленостей, які регулюються не винятково у формі владних приписів. У майбутньому, з досягненням сторонами домовленостей щодо предмета спору або прийняттям судом рішення по суті спору та його виконанням, відносини сторін знову повертаються у межі імперативного регулювання [49].

Враховуючи зазначене вище щодо відмінностей податкового конфлікту та податкового спору, важливо розрізнити і підстави їх виникнення;

– по-друге, передумови виникнення податкового спору та підстави його виникнення – це різні правові явища. Передумови сприяють настанню відповідних юридичних наслідків, однак безпосередньо не спричиняють останніх. Так, однією із головних передумов виникнення податкового спору є наявність між платником податків і контролюючим органом нерегульованого податкового конфлікту. При цьому існування такого конфлікту не тягне за собою початку процедури чи процесу із залученням до його вирішення відповідного юрисдикційного органу. Тобто наявність податкового конфлікту не є безпосередньою підставою для виникнення податкового спору. Однак такий конфлікт є підставою для реалізації його учасниками свого права на звернення до відповідного юрисдикційного

органу.

Що ж стосується безпосередньо підстав виникнення податкового спору, то:

1) у випадку вирішення податкового спору, у адміністративному порядку фактичний склад зазначеної підстави складають такі обставини:

– по-перше, подання особою скарги до податкового органу вищестоящого відносно до того, із якими виник податковий конфлікт. Скарга – це звернення з вимогою 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 [420; 419]. У Законі України «Про звернення громадян» від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР, а також Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України та її територіальних органах» закріплено, що звернення може бути усним (викладеним громадянином на особистому прийомі або за допомогою засобів телефонного зв'язку через визначені контактні центри, телефонні «гарячі лінії» та записаним (zareєстрованим) посадовою особою) чи письмовим, надісланим поштою або переданим громадянином особисто чи через уповноважену ним особу, якщо ці повноваження оформлені відповідно до законодавства України (зокрема під час особистого прийому). Письмове звернення також може бути надіслано з використанням мережі Інтернет, засобів електронного зв'язку (електронне звернення) [420; 419]. Отже, існує три форми звернення до контролюючого органу із скаргою: усна, письмова та електронна. Однак, для окремих різновидів скарг спеціальними нормативними актами передбачено лише одну форму звернення: письмову чи електронну, залежно від специфіки предмету податкового конфлікту. Так, наприклад, для оскарження податкового повідомлення-рішення, відповідно до Наказу Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими

органами» від 21.10.2015 р. № 916, скарга подається тільки у письмовій формі та має включати таку інформацію: прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу; найменування контролюючого органу; реквізити оскаржуваного рішення; підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі; обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства; вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу; відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня; відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; адресу, на яку потрібно надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги; перелік документів, які додаються до скарги. Скарга підписується особисто платником податків, який її подає, або його представником, уповноваженим на підписання скарги. Якщо скарга підписується представником платника податків, до неї долучається оригінал або у належний спосіб завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства [418]. Згідно з Порядком розгляду скарг на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, затвердженим Постановою КМУ від 21.02.2018 р. № 117, скарга подається платником податку в електронній формі засобами електронного зв'язку, визначеними ДПС, з урахуванням вимог Законів України «Про електронний цифровий підпис», «Про електронні документи та електронний документообіг» та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого в установленому порядку. Скарга підписується та подається особисто платником податку або його уповноваженим представником. Якщо скарга підписується та подається уповноваженим представником платника податку,

до неї додаються у належний спосіб завірена копія документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства. Скарга повинна містити дані про: найменування або прізвище, ім'я та по батькові платника податку, який подає скаргу, його податкову адресу; податковий номер або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідному контролюючому органу і мають відмітку у паспорті); номер оскаржуваного рішення комісії контролюючого органу про відмову у реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; дату оскаржуваного рішення комісії контролюючого органу про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; інформацію про причини незгоди платника податку з рішенням комісії контролюючого органу; відомості про оскарження рішення комісії контролюючого органу в судовому порядку; вимоги платника податку, який подає скаргу; електронну адресу, на яку надсилається рішення, прийняте за результатами розгляду скарги[416]. У тих випадках, коли законодавством чітко встановлено лише одну із форм звернення платника податків до контролюючого органу із скаргою, недотримання скаржником такої форми дає контролюючому органу право залишити скаргу без розгляду. При цьому контролюючий орган зобов'язаний повідомити платника податків у письмовій формі про залишення скарги без розгляду із зазначенням причин повернення [418]. Днем подання скарги вважається день її фактичного надходження до відповідного контролюючого органу. У випадку, коли скаргу направлено поштою, датою її подання вважається отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення зі скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті. У разі відсутності повідомлення про вручення або відбитка календарного штемпеля відділення поштового

зв'язку на поштовому відправленні (конверті, бандеролі), що унеможлиблює з'ясування дати отримання відділенням поштового зв'язку скарги, днем подання скарги вважається день надходження скарги до контролюючого органу [416];

– по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі. За загальним правилом, усі звернення, які отримані підрозділом (посадовими особами), до функціональних обов'язків якого (яких) віднесено ведення загального діловодства (далі – підрозділ загального діловодства), та звернення громадян, отримані під час проведення особистого прийому підрозділом (посадовими особами), до функціональних обов'язків якого (яких) віднесено організацію особистого прийому громадян (далі – підрозділ з організації особистого прийому), у день надходження передаються до підрозділу із роботи зі зверненнями громадян для попереднього опрацювання та реєстрації засобами системи автоматизації документообігу (далі – Система), крім випадків, передбачених абзацом третім цього пункту. Конверти, у яких надійшли звернення громадян, передаються для опрацювання разом зі зверненнями громадян. Приймання та реєстрація в Системі усних звернень громадян, які надійшли за допомогою засобів телефонного зв'язку через Контакт-центр Інформаційно-довідкового департаменту ДПС, покладається на відповідальну особу цього департаменту[419]. Реєстрація звернень громадян та встановлення параметрів контролю (за винятком звернень, що не підлягають розгляду) здійснюються у день надходження засобами Системи одночасно з попереднім опрацюванням. За результатами реєстрації конкретного звернення громадянина, встановлюються відповідний реєстраційний індекс та дата реєстрації. Реєстраційний індекс звернень громадян може складатися із частин, які відокремлюються одна від одної правобічною скісноюрискою або тире [419]. Порядок опрацювання та реєстрації звернень, зокрема скарг платників податків, регламентується Законом України «Про звернення громадян». Отже, Реєстрація скарги є обов'язковою процедурою для органів ДПС, відповідно відмова від її

здійснення розцінюються як протиправна бездіяльність, яка також може бути оскаржена. Крім того, враховуючи загальні положення роботи зі зверненнями громадян, що викладені у вказаному Законі України та відомчому наказі, можна стверджувати про те, що важливість реєстрації звернення, зокрема скарги, полягає у тому, що факт здійснення цієї реєстрації свідчить про те, що звернення було прийняте, попередньо опрацьоване на предмет його відповідності формальним вимогам та передане належній посадовій особі контролюючого органу чи його структурному підрозділу для прийняття рішення щодо нього. Тобто суперечка, розбіжності між громадянином та контролюючим органом (його посадовою особою) переходять із площини конфлікту у площину юридичного спору після того, як звернення першого було зареєстроване. Крім того, згідно з чинним порядком роботи із зверненнями громадян у органах ДПС, саме з моменту здійснення означеної реєстрації, розпочинаються строки розгляду звернення.

Вказуючи фактичним складом підстави виникнення податкового спору подання скарги та її реєстрацію, необхідно розуміти, що ці обставини не є свідченням того, що справу буде розглянуто по суті, адже відповідний компетентний орган, посадова особа цілком можуть залишити заяву без розгляду та повернути її скаржнику, за наявності відповідних підстав. За таких умов не може йтися про те, що податковий конфлікт набув форми спору, однак, на відміну від судового порядку, адміністративний не передбачає окремим етапом відкриття провадження у справі. Тобто орган, посадова особа ДПС, що уповноважені розглядати скарги на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, їх посадових осіб, після реєстрації, протягом встановленого строку, повинні або залишити заяву без розгляду, або прийняти рішення по суті справи. Лише у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» передбачено, що звернення, оформлене без дотримання вимог статті 5 Закону, повертається заявникові з відповідними роз'ясненнями не

пізніше ніж через десять днів з дня надходження. Натомість, у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» про строки, протягом яких має бути повернена заява, що залишена без розгляду, не йдеться.

У зв'язку з цим, необхідно у законодавстві, яке регулює адміністративний порядок вирішення податкових спорів, передбачити, що компетентний орган, посадова особа зобов'язані протягом трьох днів, починаючи з наступного дня після реєстрації скарги, прийняти рішення про її залишення без розгляду, якщо для цього є підстави. Відповідно, якщо протягом цього строку такого рішення прийнято не буде, вона вважається такою, що розглядається по суті. Тобто третім і завершальним елементом фактичного складу виникнення податкового спору буде факт відсутності рішення про залишення скарги без розгляду;

2) у випадку вирішення податкового спору у судовому порядку, фактичний склад підстави його виникнення формують такі обставини:

– по-перше, подання позовної заяви. Позов пред'являється шляхом подання позовної заяви в суд першої інстанції, де вона реєструється, та не пізніше наступного дня передається судді. У позовній заяві позивач викладає свої вимоги щодо предмету спору та їх обґрунтування. Позовна заява подається в письмовій формі позивачем або особою, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах інших осіб. В позовній заяві зазначаються: найменування суду першої інстанції, до якого подається заява; повне найменування (для юридичних осіб) або ім'я (прізвище, ім'я та по батькові – для фізичних осіб) сторін та інших учасників справи, їх місцезнаходження (для юридичних осіб) або місце проживання чи перебування (для фізичних осіб); поштовий індекс; ідентифікаційний код юридичної особи в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (для юридичних осіб, зареєстрованих за законодавством України); реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб),

за його наявності, або номер і серія паспорта для фізичних осіб – громадян України (якщо такі відомості відомі позивачу), відомі номери засобів зв'язку, офіційна електронна адреса або адреса електронної пошти; зазначення ціни позову, обґрунтований розрахунок суми, що стягується, – якщо у позовній заяві містяться вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної оскаржуваним рішенням, діями, бездіяльністю суб'єкта владних повноважень; зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги, а в разі подання позову до декількох відповідачів, – зміст позовних вимог щодо кожного з відповідачів; виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги; зазначення доказів, що підтверджують вказані обставини; відомості про вжиття заходів досудового врегулювання спору – у випадку, якщо законом встановлений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору; відомості про вжиття заходів забезпечення доказів або позову до подання позовної заяви, якщо такі здійснювалися; перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви; зазначення доказів, які не можуть бути подані разом із позовною заявою (за наявності), зазначення щодо наявності у позивача або іншої особи оригіналів письмових або електронних доказів, копії яких додано до заяви; у справах щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень – обґрунтування порушення оскаржуваними рішеннями, діями чи бездіяльністю прав, свобод, інтересів позивача; у справах щодо оскарження нормативно-правових актів – відомості про застосування оскаржуваного нормативно-правового акту до позивача або належність позивача до суб'єктів правовідносин, у яких застосовується або буде застосовано цей акт; власне письмове підтвердження позивача про те, що ним не подано іншого позову (позовів) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав [239].

– по-друге, відкриття провадження у справі. Наявність такого юридичного факту свідчить про те, що суддя не виявив у матеріалах позовної заяви підстав для її залишення без руху, повернення заявнику чи відмови у відкритті провадження, і вбачає за можливе розпочати у справі відповідне

провадження. Згідно з чинним законодавством, позовна заява повертається позивачеві, якщо суддя встановить, що позовну заяву подано без додержання вимог, встановлених статтями 160, 161 КАСУ, то протягом п'яти днів з дня подання позовної заяви, він постановляє ухвалу про залишення позовної заяви без руху. В ухвалі про залишення позовної заяви без руху зазначаються недоліки позовної заяви, спосіб і строк їх усунення, який не може перевищувати десяти днів з дня вручення ухвали про залишення позовної заяви без руху. Якщо позивач усунув недоліки позовної заяви у строк, встановлений судом, вона вважається поданою у день первинного її подання до адміністративного суду та приймається до розгляду, про що суд постановляє ухвалу в порядку, встановленому статтею 171 цього Кодексу, тобто відкриває провадження у справі. Повертається заява скаржнику у випадках, якщо: позивач не усунув недоліки позовної заяви, яку залишено без руху, у встановлений судом строк; позивач до відкриття провадження в адміністративній справі подав заяву про її відкликання; позов подано особою, яка не має адміністративної процесуальної дієздатності, не підписано або підписано особою, яка не має права її підписувати, або особою, посадове становище якої не вказано; позивач не надав доказів звернення до відповідача для досудового врегулювання спору у випадках, в яких законом визначено обов'язковість досудового врегулювання, або на момент звернення позивача із позовом не сплив визначений законом строк для досудового врегулювання спору; позивачем подано до цього самого суду інший позов (позови) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з однакових підстав і щодо такого позову (позовів) на час вирішення питання про відкриття провадження у справі, що розглядається, не постановлена ухвала про відкриття або відмову у відкритті провадження у справі, повернення позовної заяви або залишення позову без розгляду; порушено правила об'єднання позовних вимог (крім випадків, в яких є підстави для застосування положень статті 172 КАСУ); відсутні підстави для звернення прокурора до суду в інтересах держави або для звернення до суду

особи, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах іншої особи; якщо позовну заяву із вимогою стягнення грошових коштів, яка ґрунтується на підставі рішення суб'єкта владних повноважень, подано суб'єктом владних повноважень до закінчення строку, визначеного КАСУ; у випадках, передбачених частиною другою статті 123 КАСУ [239].

Що стосується відмови у відкритті провадження, то суддя застосовує його у випадках, якщо: позов не належить розглядати за правилами адміністративного судочинства; у спорі між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав є такі, що набрали законної сили, рішення або постанова суду, ухвала про закриття провадження в адміністративній справі; настала смерть фізичної особи чи припинено юридичну особу, яка не є суб'єктом владних повноважень, які звернулися із позовною заявою або до яких пред'явлено позовну заяву, якщо спірні правовідносини не допускають правонаступництва; у провадженні цього або іншого суду є справа про спір між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав [239].

Після відкриття провадження, до справи залучається друга сторона податкового конфлікту (зокрема їй пропонується надати відзив на позовну заяву), а тому він набуває форми юридичного спору.

Отже, підставами виникнення податкового спору, незалежно від того, вирішується він у адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скаржником, позивачем та юрисдикційним органом. Звертаючись до адміністративного чи судового органу, скаржник, у такий спосіб, вчиняє юридичний акт, яким доводить до відома юрисдикційного органу про наявність податкового конфлікту, стороною якого він є, і висловлює свій намір скористатися передбаченими законодавством юридичними інструментами його розв'язання та захисту своїх прав і законних інтересів, що є предметом конфлікту. Юрисдикційний орган, натомість, приймаючи зазначену скаргу, підтверджує право скаржника на таке звернення, однак, водночас проводить відповідну роботу із

з'ясування того, чи у належний спосіб скаржник, заявник, реалізував зазначене право. За відсутності підстав, які унеможливають вирішення скарги, заяви, юрисдикційний орган розпочинає її розгляд, провадження щодо неї, і в такий спосіб переводить податковий конфлікт у площину правового спору.

2.4. Підстави припинення податкового спору

Як і виникнення податкового спору, його припинення також залежить від наявності відповідних підстав, тобто настання тих чи інших юридичних фактів. Аналіз чинного законодавства дозволяє виокремити такі підстави припинення податкового спору:

1. Відмова скаржника, заявника від поданої скарги, позову. Згідно з чинним законодавством, особа, яка звернулася до адміністративного чи судового органу, може відмовитися від заявлених вимог до прийняття рішення у справі. Стан законодавчого врегулювання такої підстави в межах адміністративного порядку та судовому провадженні різняться. Так, у випадку судового провадження, позивач може відмовитися від позову на будь-якій стадії провадження у справі, зазначивши про це в заяві по суті справи або в окремій письмовій заяві. До ухвалення судового рішення, у зв'язку з відмовою позивача від позову, суд роз'яснює сторонам наслідки відповідних процесуальних дій, перевіряє, чи не обмежений представник відповідної сторони у повноваженнях на їх вчинення. Про прийняття відмови від позову суд постановляє ухвалу, якою закриває провадження у справі. У разі часткової відмови позивача від позову, суд постановляє ухвалу, якою закриває провадження у справі щодо частини позовних вимог [239]. Відмова від позову позбавляє особу, зокрема платника податків, права звернутися до суду із цим самим позовом у майбутньому. При цьому важливо розрізнити відмову від позову із відкликанням позовної заяви, останнє здійснюється до

моменту відкриття судового провадження у справі і не тягне зазначених наслідків відмови від позову, тобто не позбавляє особу права знову звернутися до суду із таким же позовом. Означені наслідки відмови від позову є цілком справедливими, адже її слід розуміти як визнання заявником безпідставності висунутих ним вимог. Однак, при цьому необхідно зазначити, що право відмови від позову має не безумовний характер, тобто для того, щоб закрити провадження у справі, не достатньо лише надходження відповідної заяви від позивача. Суд, реалізуючи судовий контроль, перевіряє, чи не суперечить така відмова закону, чи не порушує вона права чи законні інтереси як самого позивача, так інших осіб. У випадку виявлення таких обставин, суд не приймає зазначеної відмови від позову і продовжує розгляд справи. Означений обов'язок суду щодо перевірки відмови від позову є важливою гарантією захисту прав і законних інтересів, передусім, заявника, так як унеможливорює припинення справи через помилковість його суджень щодо обставин справи, або внаслідок тиску на нього з боку контролюючого органу, що є відповідачем у справі.

Що стосується відмови від скарги, яку подано в адміністративному порядку, то доречно зазначити, що:

- по-перше, у законодавстві терміни «відкликання» та «відмова» застосовуються як синоніми, що пояснюється відсутністю у адміністративній процедурі такого етапу, як відкриття провадження за скаргою;

- по-друге, законодавство не визначає ніяких наслідків у випадку відкликання (відмови) скарги платником податків;

- по-третє, законодавство не зобов'язує контролюючий орган перевіряти законність та обґрунтованість відкликання (відмови) скарги.

Така ситуація, втім, вимагає внесення певних змін до чинного адміністративного порядку розгляду податкових спорів. Навіть у випадку добровільної відмови платника податків від скарги, адміністративні органи, їх посадові особи, що уповноважені її розглядати, повинні з'ясувати причини такої відмови для того, щоб упевнитися, що вона (відмова) не порушує права

скаржника, що вона вчинена не внаслідок тиску з боку контролюючого органу чи посадової особи, дії яких оскаржуються. Крім того, безумовна відмова скаржника від скарги дає змогу суб'єкту, рішення, дії, бездіяльність якого оскаржуються, уникнути негативних наслідків за їх вчинення, що не є правильним. Адже розгляд скарги – це не лише інструмент захисту прав і законних інтересів скаржника, але й засіб перевірки стану законності у діяльності нижчестоящих ланок контролюючих органів. Відмова від позову, скарги може бути здійснення як у повному обсязі, та і у певній частині викладених у них вимог, відповідно, податковий спір припиняється тільки у тому випадку, коли особа відмовляється від усіх вимог щодо предмету податкового спору.

З іншого боку, з метою підвищення відповідальності платників податків в частині реалізації свої прав на оскарження рішень, дій бездіяльності контролюючих органів, а також забезпечення захисту контролюючих органів від «хронічних скаржників», необхідно у законодавстві передбачити, що відмова скаржника від скарги, позбавляє його права звернутися із нею до цього органу повторно, втім не забороняє звернутися із нею до суду. Однак для цього потрібно встановити строк, протягом якого суб'єкт, що розглядає скаргу, повинен вирішити, відкривати за нею провадження, чи ні. Відповідно відкликання платником податків своєї скарги до моменту початку розгляду справи по суті, не повинно позбавляти його права повторного звернення до цього органу і з цією ж скаргою;

2. Визнання відповідачем позовних вимог. Така підстава припинення податкового спору існує тільки у межах судового порядку його вирішення і застосовується за тими ж правилами, що й відмова від позову. Тобто суд також приймає таку відмову тільки у тому випадку, якщо вона не суперечить закону, не порушує чий-небудь права, свободи або інтереси. У разі визнання позову відповідачем повністю або частково, суд, за наявності для того законних підстав, ухвалює рішення про задоволення позову повністю або у відповідній частині вимог [239]. Як і у попередній ситуації, податковий спір

припиняється у тому випадку, коли відповідач визнає усі позовні вимоги щодо предмету податкового пору;

3. Примирення сторін. Ця підстава припинення податкового спору також застосовується тільки у межах судового провадження. Воно (примирення сторін) може бути досягнене як на стадії підготовчого провадження, так і в ході вирішення справи по суті до моменту прийняття судом рішення щодо неї. У першому випадку, тобто на стадії підготовчого провадження, для примирення сторін може бути застосована процедура врегулювання спору за участю судді, яка проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті. Однак не може бути застосована ця процедура у випадку оскарження платником податків нормативно-правових актів контролюючих органів, інших органів виконавчої влади чи місцевого самоврядування. Врегулювання спору за участю судді проводиться за згодою сторін, про що суддя постановляє відповідну ухвалу. В ухвалі про проведення цієї процедури вирішує питання про зупинення провадження у справі. У випадку колегіального розгляду справи, врегулювання спору за участю судді проводиться суддею, який здійснював підготовку справи до розгляду. Проводиться ця процедура протягом розумного строку, але не більше тридцяти днів з дня постановлення ухвали про її проведення[239]. Щодо порядку, то проведення врегулювання спору за участю судді здійснюється у формі спільних та (або) закритих нарад. Сторони мають право брати участь в таких нарадах у режимі відеоконференції в порядку, визначеному цим Кодексом. Спільні наради проводяться за участю всіх сторін, їхніх представників та судді. Закриті наради проводяться за ініціативою судді з кожною із сторін окремо. Суддя спрямовує проведення врегулювання спору за участю судді для досягнення сторонами примирення. З урахуванням конкретних обставин проведення наради, суддя може оголосити перерву в межах строку проведення врегулювання [239]. Однак суддя, як керівник цих переговорів, з'ясовує підстави та предмет позову, підстави заперечень, роз'яснює сторонам предмет доказування у

категорії спору, який розглядається, пропонує сторонам надати пропозиції щодо шляхів мирного врегулювання спору та здійснює інші дії, спрямовані на мирне врегулювання сторонами спору. Суддя може запропонувати сторонам можливий шлях мирного врегулювання спору, але він не має права надавати сторонам юридичні поради та рекомендації, надавати оцінку доказів у справі[239].

У випадку, якщо сторони досягнули примирення, вони звертаються до суду із відповідною заявою, на підставі якої суддя виносить ухвалу, що не підлягає оскарженню. Якщо ж сторони не досягли домовленостей протягом строку, встановленого для врегулювання спору за участю судді, або ж одна із сторін подала заяву про припинення цієї процедури, провадження у справі поновлюється. Також зазначена процедура може бути припинена за ініціативою судді, у разі затягування процедури врегулювання спору будь-якою зі сторін [239].

Правники досить позитивно оцінюють введення в судочинствозокрема адміністративне, такого механізму, як врегулювання спору за участю судді. Так, Н. Коваленко зазначає, що найбільшою інноваційною зміною у сучасному процесуальному законодавстві стало запровадження процедури врегулювання спору за участю судді. В Україні це нововведення наразі перебуває на етапі формування та безпосереднього розвитку в практичній площині. Натомість у таких країнах, як Німеччина, Австрія, Велика Британія, США та інших, судова медіація вже досить тривалий час успішно працює, а результати практики її застосування свідчать про беззаперечну ефективність цієї процедури примирення конфліктуючих сторін [234]. Правознавець підкреслює, що актуальність цього питання також зумовлена тим, що примирювальна процедура є доволі вагомим альтернативним звичній судовій. Однак, на відміну від останньої, урегулювання спору за участю судді дозволяє сторонам віднайти взаєморозуміння, зняти зайву емоційну напругу та налагодити взаємодію, з метою прийняття найбільш взаємовигідного, а не компромісного рішення. До того ж, у межах цієї процедури, переговори

відбуваються без звичного судового формалізму, а суддя виконує роль посередника між сторонами, який допомагає їм у вирішенні спору. Його головне завдання полягає в тому, щоб створити атмосферу довіри на цій стадії звернення до суду та встановити взаємозв'язок між сторонами та їхніми адвокатами задля розв'язання конфлікту [234]. І. Бутирська стверджує, що набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів», який суттєво змінює зазначені процесуальні кодекси, уніфікувавши їх та запровадивши багато нових, раніше не знайомих вітчизняній правовій системі, норм та інститутів. Зокрема, було запроваджено процедуру врегулювання спору за участю судді, яка, безперечно, є великим кроком уперед, так як дозволить зберегти договірні відносини між сторонами, зекономити час, кошти на сплату судового збору і загалом зменшити кількість конфліктів і протиріч, яких і так нині забагато у нашому суспільстві. Однак, зауважує вчена, аналіз нормативно-правового регулювання інституту врегулювання спору за участю судді виявив низку проблемних питань, які можуть стати на заваді ефективності функціонування такого альтернативного способу вирішення судового спору [97]. В. Петровський також акцентує увагу на тому, що зазначена новела хоча й має позитивний характер, втім має свої слабкі місця. З одного боку, стверджує вчений, часто наявність позову стає тим подразником, що спонукає сторони сісти за стіл переговорів і врегулювати конфлікт ще до вирішення спору по суті. Стимулом для такого способу врегулювання спору може бути повернення позивачеві 50% сплаченого судового збору в разі укладення мирової угоди, відмови від позову чи визнання останнього відповідачем. З іншого боку, враховуючи той факт, що представниками у судовому процесі майже завжди є адвокати, в окремих випадках, процедура врегулювання спору за участю судді навряд чи буде популярною, принаймні за межами цивільного процесу. Це пояснюється тим,

що адвокати, як професійні юристи, можуть запропонувати клієнтові шляхи вирішення спору ще до звернення до суду. І саме адвокати повинні бути зацікавлені у швидкому його врегулюванні. В. Петровський відмічає, що в багатьох європейських країнах робота адвоката, як медіатора на досудовому етапі, є не менш важливою, аніж у самому судовому процесі. Адже за умови правильно обраної тактики, сторони отримують максимально можливий результат за мінімальних витрат часу і ресурсів. Наголошує вчений і на тому, що у виняткових випадках така процедура може слугувати інструментом затягування розгляду, а також способом «прихованого» відводу судді. Тому в разі ініціювання процедури іншою стороною, необхідно оцінити мету такої процесуальної дії, а також реальні наміри, пам'ятаючи, що врегулювання спору за участю судді можливо винятково за згоди і позивача, і відповідача [380].

Втім, головною проблемою процедури врегулювання спору за участю судді у межах адміністративного судочинства, зокрема під час вирішення податкових спорів, є можливість практичної реалізації такого інституту на сьогодні є сумнівною, так як відсутній окремий нормативно-правовий акт, в якому прописані процедурні питання, включаючи підстави та способи реалізації контролюючими органами права на примирення [391]. Таке зауваження є цілком справедливим, адже принцип законності вимагає від органів влади та їх посадових осіб діяти лише таким способом, який прямо передбачений законом. КАСУ, хоча й є законом, однак він лише визначає порядок поведінки учасників відповідного судового провадження, втім не визначає адміністративно-правовий статус органу публічної влади, зокрема органів ДПС.

Що стосується примирення сторін на стадії вирішення справи по суті, то згідно з чинним КАСУ, сторони можуть повністю або частково врегулювати спір на підставі взаємних поступок. Примирення сторін може стосуватися лише прав та обов'язків сторін. Сторони можуть примиритися на умовах, які виходять за межі предмета спору, якщо такі умови примирення не

порушують прав чи охоронюваних законом інтересів третіх осіб. Умови примирення не можуть суперечити закону або виходити за межі компетенції суб'єкта владних повноважень [239].

Свій намір здійснити примирення сторони викладають у відповідному клопотанні, на підставі якого суд зупиняє провадження у справі на час, необхідний їм для примирення. Умови примирення сторони викладають у заяві про примирення сторін. Заява про примирення сторін може бути викладена у формі єдиного документу, підписаного сторонами, або у формі окремих документів: заяви однієї сторони про умови примирення та письмової згоди іншої сторони з умовами примирення [239]. При цьому, до ухвалення судового рішення, у зв'язку з примиренням сторін, суд зобов'язаний роз'яснити сторонам наслідки такого рішення, а також перевірити, чи не обмежені представники сторін у праві вчинити відповідні дії. У випадку, якщо: умови примирення суперечать закону чи порушують права чи охоронювані законом інтереси інших осіб або є невиконуваними; або одну зі сторін примирення представляє її законний представник, дії якого суперечать інтересам особи, яку він представляє, суд постановляє ухвалу про відмову у затвердженні умов примирення і продовжує судовий розгляд. Якщо ж такі підстави відсутні, суд однією ухвалою затверджує умови примирення сторін та закриває провадження у справі [239].

Окрім тих проблемних моментів примирення між платником податків та контролюючим органів у межах адміністративного судочинства, необхідно також акцентувати увагу на тому, що законодавство, на відміну від примирення під час врегулювання спору за участю судді, не визначає конкретних випадків справ, у яких не можливе примирення на стадії розгляду справи по суті. Зокрема, йдеться про те, чи можливе таке примирення, якщо оскаржується нормативно-правовий акт контролюючого органу. Оскарження актів індивідуальної дії у такому випадку не викликають особливих запитань, так як стосуються тільки особи скаржника, натомість нормативно-правовий акт стосується широкого загалу. Крім того, не

зрозуміло, на яких умовах може бути укладено примирення, якщо вимогою позивача є скасування нормативно-правового акту загалом або його певної частини. Здається цілком логічним, що за таких обставин сторони можуть добровільно дійти згоди, тільки якщо або позивач визнає свої вимоги необґрунтованими та відмовиться від позову, або відповідач погодиться із пред'явленими до нього вимогами і скасує нормативно-правовий акт чи його частину. Однак у такому випадку підставою для примирення сторін стане не їх примирення, а відмова позивача від позову, або задоволення позову, внаслідок його визнання відповідачем. У зв'язку із цим, у законодавстві необхідно закріпити, що не застосовується примирення сторін у спорі щодо скасування нормативно-правового акту (його частини) суб'єкта публічної влади, зокрема тих, що реалізують податкову політику у державі. Такий підхід є цілком справедливим, адже у питанні законності нормативно-правового акту (його частини), сторони спору не можуть шляхом переговорів досягнути якоїсь «золотої середини», так як цей документ стосується не лише їх, але й інших платників податків. Тому нормативно-правовий акт може бути визнаний або законним, або ні. Відповідно, перший варіант спростовує обґрунтованість вимог позивача, а другий – зобов'язує орган влади скасувати такий акт повністю або у відповідній частині. Крім того, дещо неузгодженою з точки зору законодавчого регулювання, є ситуація, за якої у зазначеній категорії справ врегулювання спору за участю судді прямо забороняється, а щодо можливості примирення сторін у такій справі у майбутньому, чітких законодавчих обмежень немає;

4. Прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті. Судове рішення – це висновок суду, як акт судового права, в якому застосовуються норми матеріального та процесуального права під час вирішення судом відповідних справ [564]. Рішення суду, пише О. А. Логінов, – це акт правосуддя, ухвалений іменем України, яким вирішується розгляд справи по суті та закінчується судовий розгляд. Цим актом остаточно вирішується питання захисту прав, свобод чи інтересів фізичних, юридичних осіб або

держави [563]. Е. Ф. Демський у своїх працях зазначає, що розгляд і вирішення конкретних адміністративних справ у адміністративному суді звершується прийняттям процесуальних документів – судових рішень, правова сутність яких характеризується такими ознаками: 1) судові рішення – це імперативні акти, в яких виражено державну волю щодо конкретного правовідношення та поширюється винятково на учасників адміністративного спору; 2) судові рішення є процесуальними документами, в яких відображається інформація про процедуру захисту прав, свобод та інтересів учасників спірних правовідносин; 3) судові рішення виступають як юридичні факти, з якими пов'язується виникнення, зміна або припинення правовідносин; 4) судові рішення – це акти застосування, які опосередковують засоби реалізації норм матеріального права під час вирішення спірних правовідношень у публічній сфері; 5) судові рішення тягнуть за собою настання преюдиційних наслідків, відповідно до яких обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються під час розгляду інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини [151, с. 327–328].

Що стосується рішень юрисдикційних органів, які приймаються за результатами розгляду справи у адміністративному порядку, то вони також являють собою імперативні акти, в яких виражається воля, позиції зазначеного органу щодо порушених у скарзі питань. Імперативний характер судових та адміністративних рішень проявляється у тому, що вони мають для суб'єктів, яких стосуються, обов'язковий, безумовний характер. Жодна сторона спору не може вплинути на зміст рішення, після його прийняття, і зобов'язана його виконати у відповідний строк. Законодавство встановлює чіткі вимоги до змісту рішень. Так, відповідно до Наказу Міністерства України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916, контролюючий орган у разі розгляду скарги, перевіряє правомірність та

обґрунтованість рішення, що оскаржується, та приймає рішення про результати розгляду скарги. За результатами розгляду скарги контролюючий орган приймає одне з таких рішень: а) повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; б) частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується; в) залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін; г) зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання. Під час прийняття цих рішень, контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [418]. Рішення про результати розгляду скарги, незалежно від того, проводився він у адміністративному чи судовому порядку, складається із вступної, описової, мотивувальної і резолютивної частин. Так, наприклад, у вищезазначеному Наказі Мінфіну України від 21.10.2015 р. № 916 закріплено, що: у вступній частині рішення зазначаються: найменування платника податків – юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податків; дата отримання скарги (дата і номер визначаються за даними реєстраційної картки або журналу реєстрації вхідної кореспонденції); описова частина рішення має містити: дату і номер рішення контролюючого органу, яке було оскаржено платником податків; вимоги, зазначені у скарзі платника податків, та стислий зміст його позиції; стислий виклад обставин, встановлених перевіркою, та докази, на яких ґрунтуються висновки контролюючого органу; у мотивувальній частині рішення вказуються: результати дослідження матеріалів скарги та обставини, з урахуванням яких приймається рішення; пропозиції (за наявності) представника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну

фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена; мотиви, з яких відхиляються вимоги чи заперечення платника податків, пропозиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена, за умови, що такі пропозиції були надані контролюючому органу за 5 робочих днів до граничної дати прийняття рішення за скаргою платника податків; або мотиви, з яких висновки контролюючого органу, викладені в оскаржуваному рішенні, скасовуються повністю чи частково; посилення на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, якими обґрунтовано рішення про результати розгляду скарги; у резолютивній частині рішення зазначається висновок про повне чи часткове задоволення скарги або про залишення скарги без задоволення [418].

Що стосується судового провадження, то пі час вирішення справи по суті, суд може задовольнити позов повністю або частково, чи відмовити в його задоволенні повністю або частково. У разі задоволення позову, суд може прийняти рішення про: визнання протиправним та нечинним нормативно-правовий акт чи окремі його положення; визнання протиправним та скасування індивідуального акту чи окремих його положень; визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій; визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії; встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень; прийняття судом одного з рішень, зазначених у перших чотирьох випадках, та стягнення з відповідача – суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю; у рішенні про результати розгляду скарги також зазначається про право особи, яка подала скаргу, у

разі її незгоди з прийнятим рішенням, оскаржити таке рішення до контролюючого органу вищого рівня у строки, визначені законодавством, або в судовому порядку [239].

Однак імперативний характер таких рішень не позбавляє сторони спору їх оскаржувати у встановленому законом порядку. Про що, до речі, і адміністративний і судовий орган зобов'язані повідомити сторони у своєму рішенні. Унаведених вище підставах, припинення податкового спору хоча й фіксувалося у відповідному адміністративному чи судовому акті, втім він приймався винятково на підставі волевиявлення сторін спору (примирення, відмова від позову, його визнання), юрисдикційний орган у такому випадку висловлює свою позицію лише з точки зору відповідності такого волевиявлення закону та відсутності, в результаті його здійснення, загроз правам, свободам, законним інтересам як сторін спору, так й іншим суб'єктам. Приймаючи рішення по суті справи, юрисдикційний орган висловлює власну позицію щодо предмету спору, спираючись на норми чинного законодавства та всебічне і неупереджене вивчення наявних у справі доказів. Відтак очевидно, що рішення суду з тих, чи інших причин може не задовольняти одну або ж обидві сторони спору. А отже, предмет спору сторін, з точки зору його сторони, залишається не вичерпаним, або вирішеним не у повному обсязі. У зв'язку із цим, законодавство встановлює строки оскарження рішень юрисдикційного органу, протягом яких сторони податкового спору можуть звернутися до відповідної вищої інстанції, для доведення помилковості, необґрунтованості висновків у справі зазначеного юрисдикційного органу. Тому цілком логічним є запитання про те, в який саме момент припиняється податковий спір: одразу після прийняття рішення у справі, чи з моменту набрання ним чинності, якщо такий встановлено, або після спливу строків для оскарження такого рішення? Необхідне зважати на те, що як тільки відповідний юрисдикційний орган прийняв рішення у справі, його участь у розв'язанні цього спору завершилася, а отже, і сам спір припиняється, так як із нього виходить той суб'єкт, наявність якого і

перетворює податковий конфлікт на спір. Однак це не означає, що податковий спір не може бути відновлений через використання його сторонами відповідних інститутів оскарження.

Тому підстави припинення податкових спорів також мають фактичний склад, який передбачає вчинення активних дій, як з боку однієї сторони спору (визнання позову, відмова від позову, скарги), або одразу обох (у випадку примирення), так і зі сторони юрисдикційного органу, в рішеннях якого фіксуються результати відповідних процедур із вирішення спору [75].

Підстави припинення податкового спору, на відміну від його виникнення, можуть становити не лише дії, але й події, тобто юридичні факти, що виникають, змінюються і припиняються поза волею людей – внаслідок нездоланної сили [479, с.362]. Так, зокрема, очевидно, що смерть платника податків припиняє спірне відношення за його участю. Однак необхідно враховувати, що у такому випадку, припинення спору зумовлене тим, що висунуті платником податків вимоги, безпосередньо пов'язані із його собою, а отже, спір не може бути вирішений без участі останнього.

Отже, чинне законодавство, як таке, що регламентує адміністративний порядок вирішення податкових спорів, так і судовий мають певні прогалини в частині врегулювання підстав припинення цих спорів, що вимагає від компетентних нормотворчих органів внесення певних доповнень до КАСУ та відповідних відомчих нормативно-правових актів.

Висновки до розділу 2

Визначено правовий статус сторін податкового спору як сукупність передбачених нормами чинного законодавства прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу, поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний

характер.

Акцентовано увагу, що правовий статус не лише надає його носію певні юридичні можливості, переваги чи привілеї, але й покладає на нього відповідні обов'язки, які урівноважують перші, обмежують їх, з метою недопущення зловживання суб'єктом своїми суб'єктивними можливостями, завдаючи шкоди, чи створюючи загрозу її завданням, правам, свободам і законним інтересам інших суб'єктів, а також інтересам суспільства та держави загалом. Тобто через правовий статус втілюються правова міра свободи, рівності та справедливості.

Систематизовані права та обов'язки сторін податкового спору.

На підставі аналізу прав та обов'язків сторін податкового спору, під час його вирішення у судовому порядку, зроблено висновок про те, що чинний закон досить чітко та змістовно регламентує їх правове становище. Загалом сторони перебувають у рівному положенні, тобто користуються однаковим обсягом прав та обов'язків, і якихось переваг контролюючий орган перед платником податків немає. Більше того, у певних аспектах судового вирішення податкового спору закон надає платнику податків певні переваги, а саме: обмеження можливості звернення до суду контролюючого органу конкретним колом випадків; неможливість подання ним зустрічного позову; коротший строк для звернення контролюючим органом до суду; презумпція винуватості контролюючого органу у випадку оскарження правомірності його рішень, дій чи бездіяльності; заборона цього органу посилатися на докази, що не були покладені ним в основу прийнятого рішення, яке оскаржується.

Констатовано, що загалом чинне законодавство закріплює перелік основних прав і обов'язків сторін податкового спору, необхідних для забезпечення його справедливого вирішення у адміністративному порядку. Однак, по-перше, права і обов'язки сторін розпорочені у декількох нормативно-правових актах, різної юридичної сили. При цьому свою конкретизацію вони отримали, переважно, на рівні відомчих підзаконних

актів, а не законів. А по-друге, не менш важливим є не лише встановлення чітких матеріально-правових та процедурних засад вирішення спору, але й забезпечення належного рівня правової та професійної культури посадових осіб контролюючих органів, які ці спори вирішують. Йдеться про те, що розглядаючи спір, посадовці мають керуватися не інтересами служби, в якій вони працюють, та виходити не із міркувань «захисту своїх», а забезпечувати режим правової законності та правового порядку, у тій сфері, де вони виконують контрольні-наглядові завдання та функції. І, відповідно, повинні неупереджено та об'єктивно, винятково з позиції закону, вирішувати усі спірні ситуації, що у ній виникають.

Встановлено, що і об'єкт, і предмет використовуються для позначення того, на що спрямовано: по-перше, дію права як регулятора, а по-друге, суб'єктивні права та обов'язки. І залежно від контексту, як об'єкт, так і предмет можуть позначати як речі та матеріальні цінності, так і нематеріальні блага. Тому можна стверджувати, що предмет податкового спору – це не матеріальний об'єкт, не річ, а права та обов'язки учасників податкових відносин. Саме ці права та обов'язки пояснюють сенс спору, вказують на те, у зв'язку із чим, навколо чого виник конфлікт, що він «не порожній», а предметний. Що ж до об'єкта, то він уособлює собою певні блага, цінності, зазвичай, матеріального характеру, доля яких вирішується в ході розгляду спору, вичерпання його предмету.

Виявлено, що конфліктними ситуаціями, що становлять сутність предмету податкового спору, є: а) незгода платника податків із рішенням контролюючого органу, його посадової особи (оскарженню підлягають лише ті рішення контролюючих органів, їх посадових осіб, що тягнуть за собою юридично значущі наслідки для платника податків, тобто стосуються його права і обов'язків); б) податкові повідомлення-рішення (оскаржуючи податкове повідомлення-рішення, платник податків, у такий спосіб, оспорує твердження контролюючого органу про неналежність виконання першим своїх податкових обов'язків перед відповідним бюджетом, фондом);

в) оспорювання правомірності, законності нормативно-правових актів (коли оспорується індивідуальне рішення контролюючого органу, то оскаржується не сам факт існування обов'язку як такого, як об'єктивного правового явища, а правовірність його покладання зазначеним органом на цілком конкретного платника податків. Інша справа оскарження нормативно-правових актів, які за своєю сутністю також є управлінським рішенням органу влади з питань оподаткування, однак вони мають безособовий, загальний характер, тобто стосуються широкого кола суб'єктів, і розраховані на тривалий термін дії);

г) оскарження податкових консультацій (право оскарження таких консультацій є важливим не лише як засіб захисту прав і законних інтересів платників податків, але й з точки зору реагування на випадки неналежного виконання посадовими особами контролюючих органів своїх професійних обов'язків. Досить часто такі порушення виникають у зв'язку з тим, що контролюючі органи, надаючи податкові консультації, особливо індивідуального характеру, не враховують один із ключових принципів податкового законодавства України – презумпцію рішень платника податків);

д) оскарження дій (бездіяльності) контролюючих органів, їх посадових осіб (оскаржуючи дії чи бездіяльність контролюючого органу (його посадової особи), платник податків ставить під сумнів не правомірність, законність висновків першого, що виражаються у відповідному рішенні, а законність вчинення (тобто правомірність самого процесу) чи відмови від вчинення певних дій вказаним органом, через що, на думку скаржника, він був позбавлений можливості (чи обмежений у ній) реалізувати у належний спосіб свої податкові права та виконати відповідні обов'язки).

Запропоновано з метою зміцнення гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема права на безперешкодне оскарження податкової консультації, чітко визначити вимоги до структури змісту такої консультації, а саме встановити, що вона (податкова консультація) повинна мати чітку резолютивну частину, в якій викладається конкретна позиція контролюючого органу з питань реалізації відповідних норм податкового

права.

Наголошено, що юридичний факт є певним аспектом, проявом об'єктивної дійсності із появою, існуванням, зміною чи припиненням якого чинне законодавство пов'язує настання конкретних юридично значущих наслідків. Юридичний факт – це те, завдяки чому спричиняється, активізується функціонування засобів правового регулювання.

Визначено, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких неврегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Розмірковуючи про підстави виникнення податкового спору, зосереджено увагу на таких важливих моментах: по-перше, поняття «розбіжність», «конфлікт» та «спір» не тотожні, не є синонімами. «Розбіжність» являє собою найбільш простору категорію, що включає у себе і «конфлікт» і «спір». Розбіжності можуть існувати як у формі гострих протиріч, так і у вигляді неоднакових, втім не протилежних одна одній позицій, коли між сторонами відсутня пряма конфронтація; по-друге, передумови виникнення податкового спору та підстави його виникнення – це різні правові явища. Передумови сприяють настанню відповідних юридичних наслідків, однак безпосередньо не спричиняють останніх. Так, однією із головних передумов виникнення податкового спору є наявність між платником податків і контролюючим органом неврегульованого податкового конфлікту. При цьому існування такого конфлікту не тягне за собою початку процедури чи процесу із залученням до його вирішення відповідного юрисдикційного органу. Тобто наявність податкового конфлікту не є безпосередньою підставою для виникнення податкового спору. Однак такий конфлікт є підставою для реалізації його учасниками свого права на звернення до відповідного юрисдикційного органу.

Встановлено, що у випадку вирішення податкового спору у

адміністративному порядку, фактичний склад зазначеної підстави складають такі обставини: по-перше, подання особою скарги до податкового органу вищестоящого відносно до того, із якими виник податковий конфлікт; по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі; по-третє, факт відсутності рішення про залишення скарги без розгляду.

Доведено, що у випадку вирішення податкового спору у судовому порядку, фактичний склад підстави його виникнення формують такі обставини: по-перше, подання позовної заяви; по-друге, відкриття провадження у справі. Наявність такого юридичного факту свідчить про те, що суддя не виявив у матеріалах позовної заяви підстав для залишення її без руху, повернення заявнику чи відмови у відкритті провадження, і вбачає за можливе розпочати у справі відповідне провадження.

Акцентовано увагу на важливості реєстрації звернення, зокрема скарги, яке полягає у тому, що факт здійснення цієї реєстрації свідчить про те, що звернення було прийнято, попередньо опрацьовано на предмет його відповідності формальним вимогам та передано належній посадовій особі контролюючого органу чи його структурному підрозділу для прийняття рішення щодо нього. Тобто суперечка, розбіжності між громадянином та контролюючим органом (його посадовою особою) переходять із площини конфлікту у площину юридичного спору після того, як звернення першого було зареєстроване. Крім того, згідно з чинним порядком роботи із зверненнями громадян у органах ДПС, саме з моменту здійснення означеної реєстрації, розпочинаються строки розгляду звернення.

Запропоновано у законодавстві, яке регулює адміністративний порядок вирішення податкових спорів, передбачити, що компетентний орган, посадова особа зобов'язані протягом трьох днів, починаючи з наступного дня після реєстрації скарги, прийняти рішення про її залишення без розгляду, якщо для цього є підстави. Відповідно, якщо протягом цього строку такого рішення прийнято не буде, вона вважається такою, що розглядається по суті.

Обстоюється позиція, що підставами виникнення податкового спору,

незалежно від того, вирішується він у адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скажником, позивачем та юрисдикційним органом. Звертаючись до адміністративного чи судового органу, скажник, у такий спосіб, вчиняє юридичний акт, яким доводить до відома юрисдикційного органу про наявність податкового конфлікту, стороною якого він є, і висловлює свій намір скористатися передбаченими законодавством юридичними інструментами його розв'язання та захисту своїх прав і законних інтересів, що є предметом конфлікту. Юрисдикційний орган, натомість, приймаючи зазначену скаргу, підтверджує право скажника на таке звернення, однак, водночас проводить відповідну роботу із з'ясування того, чи у належний спосіб скажник, заявник, реалізував зазначене право. За відсутності підстав, які унеможливають вирішення скарги, заяви, юрисдикційний орган розпочинає її розгляд, провадження щодо неї, і у такий спосіб, переводить податковий конфлікт у площину правового спору.

Виокремлено такі підстави припинення податкового спору: а) відмова скажника, заявника від поданої скарги, позову. Згідно з чинним законодавством, особа, яка звернулася до адміністративного чи судового органу, може відмовитися від заявлених вимог до прийняття рішення у справі; б) визнання відповідачем позовних вимог; в) примирення сторін; г) прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті.

Обґрунтовано, що навіть у випадку добровільної відмови платника податків від скарги, адміністративні органи, їх посадових особи, що уповноважені її розглядати, повинні з'ясувати причини такої відмови із тим, щоб упевнитися, що вона (відмова) не порушує права скажника, що вона вчинена не внаслідок тиску з боку контролюючого органу чи посадової особи, дії яких оскаржуються. Крім того, безумовна відмова скажника від скарги, дає змогу суб'єкту, рішення, дії, бездіяльність якого оскаржуються, уникнути негативних наслідків за їх вчинення, що є не правильним. Адже розгляд скарги – це не лише інструмент захисту прав і законних інтересів

скаржника, але й засіб перевірки стану законності у діяльності нижчестоящих ланок контролюючих органів. Однак, відмовою від позову, скарги, може бути здійснення як у повному обсязі, та і у певній частині викладених у них вимог, тому податковий спір припиняється тільки у тому випадку, коли особа відмовляється від усіх вимог щодо предмету податкового спору.

З метою підвищення відповідальності платників податків в частині реалізації своїх прав на оскарження рішень, дій бездіяльності контролюючих органів, а також забезпечення своєрідного захисту контролюючих органів від «хронічних скаржників», запропоновано у законодавстві передбачити, що відмова скаржника від скарги позбавляє його права звернутися із нею до цього органу повторно, втім не забороняє звернутися із нею до суду. Однак для цього, слід встановити строк, протягом якого суб'єкт, що розглядає скаргу, повинен вирішити відкривати щодо неї провадження, чи ні. Відповідно, відкликання платником податків своєї скарги до моменту початку розгляду справи по суті не повинно позбавляти його права повторного звернення до цього органу із цією ж скаргою.

Розділ 3

МЕХАНІЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

3.1 Поняття та структура механізму правового регулювання вирішення податкового спору

Вирішення податкових спорів досить складний процес, підготовка та реалізація якого спираються на низку правових аспектів, які у сукупності складають відповідний правовий механізм. Термін «механізм» (від грецького μηχανή) «знаряддя», «пристрій» [481, с.335] у тлумачних словниках української мови визначається як:

- пристрій, який передає або перетворює рух, приводить машину або апарат у дію; те саме, що й машина;
- послідовність дій окремих елементів, засобів для забезпечення чогось;
- сукупність станів і процесів, з яких складається певне явище;
- внутрішня будова, система чого-небудь [106, с.665;521, с.237].

С. А. Кузнецов тлумачить слово «механізм» як сукупність рухомо з'єднаних частин, що здійснюють під впливом застосовної сили завдані рухи[53, с.539]. Найчастіше термін «механізм» використовується у сфері техніки, інженерії для позначення якихось технічних пристроїв, машин, апаратів. Однак із часом цей термін (тобто «механізм») став досить активно використовуватися у інших сферах теорії і практики, зокрема у правознавстві та галузі державного управління. Слово «механізм» використовується у багатьох понятійно-термінологічних конструкціях, якими оперують теоретики права та державного управління, зокрема:

- механізм держави, який являє собою цілісну ієрархічну систему державних органів, що здійснюють державну владу, а також установ, підприємств, за допомогою яких виконуються завдання і функції держави

[480, с.87]. В Д. Бакуменко тлумачить державний механізм як систему всіх державних органів, які здійснюють завдання держави і реалізують функції у сфері управління суспільством. Учений зазначає, що за характером і змістом діяльності, ці органи поділяються на: органи законодавчої влади; органи виконавчої влади; органи судової влади та контрольно-наглядові органи [173, с.418]. За М. В. Цвіком, механізм держави – це сукупність державних органів, установ, підприємств та інших державних інституцій, за посередництва яких практично здійснюються завдання й функції держави [186, с.116];

– механізм державного управління, який, на думку Г. В. Атаманчук, являє собою сукупність і логічний взаємозв'язок соціальних елементів, процесів і закономірностей, за допомогою яких суб'єкт державного управління (його компоненти) «сприймають» потреби, інтереси і цілі суспільства в керуючих впливах, закріплює їх у своїх управлінських рішеннях і діях і практично реалізує їх в життя, спираючись на державну владу. Тобто, це механізм соціального «насичення» (наповнення) державного управління, завдяки використанню можливостей якого воно набуває бажану зумовленість, обґрунтованість і ефективність. Соціальний механізм в такому сенсі, продовжує науковець, не тільки привертає увагу до правових, функціональних і організаційних закономірностей і процедур формування та реалізації державного управління (чим часто і обмежуються роздуми багатьох представників юридичної науки), але і диктує необхідність визначення поряд, на основі і спільно з ними для кожного управлінського явища його соціальної функції, соціальної ролі і цінності в громадському русі. Без урахування цього механізму і оцінки в ньому кожного з елементів, усвідомлення державно-управлінських феноменів може набути винятково формального характеру [19, с. 86–87]. Існує думка, згідно з якою механізм державного управління, способи розв'язання суперечностей явища чи процесу в державному управлінні, послідовна реалізація дій, які базуються на основоположних принципах, цільовій орієнтації, функціональній діяльності з

використанням відповідних їй форм і методів управління [173, с.421]. Р. М. Рудницька та О. Г. Сидорчук зазначали, що механізм державного управління – це штучно створена складна система, призначена для досягнення поставлених цілей, яка має визначену структуру, сукупність правових норм, методи, засоби, інструменти державного впливу на об'єкт управління [441, с.57]. О. М. Кравченко трактує механізм державного управління як комплексну систему державного управління, складовими якої є конкретні механізми управління (економічний, мотиваційний, політичний, правовий та інші), які в сукупності здатні забезпечити збалансоване та ефективне функціонування єдиного державного механізму [262];

– механізм забезпечення. Наприклад, механізм забезпечення національної безпеки, який являє собою сукупність двох комплексних елементів нормативного (матеріального і процесуального) й інституційного (державного і недержавного) характеру, спрямованих на реалізацію національних інтересів країни та їх захист від різноманітних загроз; або ж діяльність державних інституцій та структур громадянського суспільства, взаємопов'язаних цільовою орієнтацією, спільністю вирішуваних завдань притаманними їм методами, силами та засобами [173, с.419]. Т. С. Смовженко та З. Е. Скринник, розмірковуючи про механізм забезпечення конституційно-правового статусу людини, визначили цей механізм як систему засобів, спрямованих на захист і реалізацію базових правових норм та інститутів, які проголошені на рівні конституції та конституційних законів, і мають на меті визначення місця та ролі людини з погляду гарантування її прав у системі суспільних відносин. Головною метою цих засобів, зазначають науковці, є захист конституційно-правового статусу людини, а також створення необхідних умов для того, щоб усі структурні елементи конституційно-правового статусу людини могли бути реалізовані як у відносинах людини з державою, так і в її стосунках з іншими суб'єктами правовідносин [529];

– правовий механізм – комплекс взаємопов'язаних юридичних засобів,

які об'єктивовані на нормативному рівні, необхідні та достатні для досягнення певної мети [173, с.423];

– механізм правової поведінки – сукупність засобів, за допомогою яких здійснюється регулювання поведінки людини правом [185, с.166];

– механізм правового виховання, який є засобом управління правовиховним процесом та визначає межі дій, місце та значення кожного його компонента, тобто за допомогою якого суб'єкти правового виховання впливають на суспільну і індивідуальну свідомість громадян, допомагаючи їм сприйняти правові принципи і норми [219, с.183].

Окрім зазначених вище, термін «механізм» зустрічається й у низці інших категорій, що використовуються у сфері права, однією з головних з-поміж них при цьому є «механізм правове регулювання». На сторінках наукової та навчальної літератури наводиться ціла низка визначень цього поняття. Так, наприклад, Ю. А. Ведерніков, А. В. Папірна розуміють механізм правового регулювання як узяту в сукупності систему правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин. За допомогою цієї системи правових засобів, способів і форм, зазначаютьучені, нормативність права переводиться у впорядкованість суспільних відносин, задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок [104]. Механізм правового регулювання, пише О. М. Скакун, – процес переведення нормативності права в упорядкованість суспільних відносин, здійснюваний суб'єктами правового регулювання за допомогою системи правових засобів, способів і форм, з метою задоволення публічних і приватних інтересів учасників суспільних відносин, забезпечення правопорядку («належне» у праві стає «сущим», тобто норми права перетворюються на правомірну поведінку й іншу правову діяльність суб'єктів права) [480, с.498; 479, с.262]. За В. С. Нерсесянцом, механізм дії права – це механізм абстрактно-загальної правової регуляції, конкретизованої та індивідуалізованої стосовно конкретно-визначеного випадку вияву юридичної сили діючого права. У такому разі, загальна норма

набуває індивідуального характеру щодо конкретного випадку [510]. М. В. Цвік у своїх працях зазначає, що правове регулювання ґрунтується на складній взаємодії майже всіх правових явищ: правової свідомості принципів права, правових норм, актів їхнього тлумачення і застосування, юридичних фактів, правових відносин, суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, актів реалізації юридичних норм, правової культури, законності та інших. Для відображення характеру зв'язків між цими явищами, що виступають як своєрідні засоби (форми) вирішення завдань правового регулювання, висвітлення функціонального призначення кожного з них у цьому процесі, у правознавстві використовується така категорія, як механізм правового регулювання. Тому механізм правового регулювання (МПР), на думку науковця, може бути визначено як система послідовно організованих юридичних засобів (явищ), за допомогою яких досягаються цілі правового регулювання [186, с.413]. В. М. Кириченко пропонує розуміти під механізмом правового регулювання – систему спеціальних правових засобів, за допомогою яких здійснюється впорядкування суспільних відносин [219, с. 234]. М. І. Матузов та О. В. Малько у своїх дослідженнях пишуть, що право, як інструмент соціального управління, покликане упорядковувати суспільні відносини, забезпечуючи реалізацію позитивних інтересів суб'єктів. Правове регулювання, у процесі свого здійснення, складається з певних етапів і відповідних елементів, що забезпечують рух інтересів суб'єктів до цінності. Кожен з етапів і юридичних елементів правового регулювання реалізується в «життя» через конкретні обставини, які відображають логіку правової упорядкованості суспільних відносин, особливості впливу правової форми на соціальний зміст. Поняття, що означає цю стадійність юридичного управління і одночасно участь у ньому сукупності юридичних засобів, отримало в літературі найменування «механізм правового регулювання». У такий спосіб, підсумовують науковці, механізм правового регулювання – це система юридичних засобів, організованих у найбільш послідовний спосіб, з метою упорядкування

суспільних відносин, сприяння задоволенню інтересів суб'єктів права [317, с. 227]. О. В. Зайчук та Н. М. Оніщенко зауважують, що наявна в суспільстві система відносин постійно потребує правового впливу. Форми та методи цього впливу змінюються залежно від суспільних потреб. У юридичній літературі проблема правового впливу та правового регулювання не є новою. У науці сформувався напрям, які дають можливість дослідити право як ефективний засіб соціального регулювання. Правове регулювання в суспільстві здійснюється за допомогою певних механізмів. Підтримуючи позицію, яку висловлюють С. Бобровник та Н. М. Оніщенко, правники пропонують відмовитись від розуміння цього механізму тільки як діяльності законодавця, котрий формує норму права, надає їй уповноважувального, зобов'язувального чи забороняючого характеру, та лише як виконання правового припису, підпорядкування забороні суб'єктами, яких цей припис стосується. За умови одностороннього підходу до механізму правового регулювання, нанівець зводиться мета та цілі правового регулювання, не враховуються різні фактори, які впливають на процес зазначеного регулювання. Отже, за допомогою механізму правового регулювання обґрунтовується необхідність здійснення правового регулювання в суспільстві, впорядковуються явища правової дійсності, забезпечується їх єдність, взаємозв'язок та взаємодія, відбувається процес трансформації правових приписів щодо реальної поведінки суб'єктів права [510].

Аналіз позицій вищезазначених та інших учених свідчить про те, що наразі відсутній єдиний підхід до розуміння механізму правового регулювання. Втім переважна більшість дослідників вважає, що за своєю сутністю такий механізм являє собою сукупність взаємопов'язаних юридичних засобів, форм, методів, за допомогою яких врегульовуються суспільні відносини, встановлюється відповідний правовий порядок. Такий підхід загалом є справедливим і до розуміння механізму правового регулювання вирішення податкового спору, так як воно – це також певна система суспільних відносин, в межах яких сторони цього спору доводять

правомірність своєї позиції та вимагають від компетентного юрисдикційного органу відповідного захисту, сприяння у реалізації своїх прав чи законних інтересів. З огляду на це, механізмом правового регулювання вирішення податкового спору є система правових засобів, форм та методів, з використанням яких врегульовуються матеріально-правові та процедурно-процесуальні відносини, а також інші юридично значущі аспекти щодо розв'язання зазначеного спору.

До ключових ознак досліджуваного механізму належать:

1) системний характер. Означений механізм є не простим скупченням правових засобів, форм, методів, а системним утворенням. Термін «система» (від грецького «σύστημα» – утворення, складення [481, с.529]). У словниках сучасної української мови слово «система» трактується як:

– порядок, зумовлений планомірним (правильним) розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь;

– структура, що становить єдність закономірно розміщених і функціонуючих систем; стрункий ряд, зв'язане ціле;

– сукупність яких-небудь елементів, одиниць, частин, об'єднаних загальним принципом, призначенням;

– форма організації, будова чого-небудь;

– усталений порядок чого-небудь [481, с.529; 105, с. 1320–1321; 521, с. 430]. О. П. Алексеев, Г. Г. Васильєв та інші, розкриваючи сутність категорії «система», відмічають, що існує кілька десятків її визначень – від вузькоспеціальних до філософських. З-поміж низки визначень, наголошують дослідники, як вихідні, базисні можна взяти такі: 1) система – комплекс взаємодіючих елементів; 2) упорядкована у певний спосіб множина елементів, взаємопов'язаних між собою, та які утворюють деяку цілісну єдність; 3) система – це відмежована безліч взаємодіючих елементів. У всіх цих визначеннях, стверджують науковці, фігурують поняття «елемент» і «взаємодія» («зв'язок»). Якість системи зумовлюється кількістю і природою елементів і характером зв'язків між

елементами. Фахівці з системного підходу найчастіше ототожнюють систему з цілісністю [266, с. 348–349]. Велика кількість підходів до тлумачення «системи», дозволяє охоплювати цим поняттям досить широке коло явищ, на чому наголошує А. М. Авер'янов. Сам вчений тверджує про систему, у її найбільш загальному розумінні, як обмежену множину взаємодіючих елементів [478, с. 33, 43]. Загалом, незважаючи на низку точок зору і підходів щодо визначення поняття «система», глибинний сутнісний зміст цієї категорії залишається незмінним – це множина, сукупність якихось елементів, що розташовані у тій чи іншій послідовності та мають певні взаємозв'язки між собою, через що виступають як єдине ціле, цілісне утворення. Тому системний характер досліджуваного механізму свідчить про те, що кожен його елемент займає своє місце у структурі цього механізму, виконує відведене йому функціональне призначення, доповнює, розвиває, сприяє реалізації іншого, з яким він пов'язаний відповідними системними зв'язками;

2) динамічний характер, який проявляється у тому, що:

– по-перше, функціонально-цільове призначення механізму правового регулювання вирішення податкового спору реалізується тільки тоді, коли його засоби застосовуються до конкретних проблемних життєвих ситуацій у податковій сфері. Тобто цінність такого механізму не у тому, щоб зафіксувати певний статичний порядок правових засобів, форм методів, а забезпечити їх поетапне, послідовне та злагоджене застосування для розв'язання відповідних проблем;

– по-друге, механізм правового регулювання вирішення податкового спору постійно взаємодіє з іншими державно-правовими механізмами і системами, розвивається і змінюється з урахуванням об'єктивно наявних потреб, умов і обставин суспільно-державного розвитку;

3) має внутрішню структуру, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму. Структура визначає схему розміщення та взаємозв'язків елементів механізму. Її вивчення дозволяє встановити місце та роль кожного елемента у системі, встановити характер зв'язків між ними та

наявні у них проблеми і недоліки, визначити найбільш оптимальний підхід до організації механізму врегулювання вирішення податкового спору;

4) є частиною загального механізму правового регулювання, що виражається в тому, що:

– по-перше, у загально-правовому призначенні досліджуваного механізму – це забезпечення режиму законності та стану правового порядку у відповідній сфері суспільного життя;

– по-друге, у його засадничому підґрунті – в основі механізму правового регулювання вирішення податкового спору лежать загально-правові принципи;

– по-третє, у структурі досліджуваного механізму присутні ті ж елементи, що й у складі загального механізму правового регулювання;

5) має власні завдання та функції, які полягають у визначенні та гарантуванні належного функціонування правового порядку практичного вирішення (розв'язання) юридичних спорів у сфері оподаткування;

6) реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур, в ході яких знаходять своє практичне втілення відповідні кожній із них правові засоби, форми і методи;

7) починає діяти (функціонувати) винятково внаслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору.

Для того, щоб більш чітко, повно та змістовно усвідомлювати сутність механізму правового регулювання вирішення податкового спору, необхідно виокремити та охарактеризувати ключові структурні елементи цього механізму. Науковці пропонують низку поглядів щодо елементного складу механізму правового регулювання. Так, наприклад, О. Ф. Скакун у своїх працях пише, що механізм правового регулювання складають елементи, обов'язкові на окремих його стадіях: 1) принципи права, норми права, нетипові правові розпорядження (спеціалізовані норми права), об'єктивовані в нормативно-правових актах; 2) правовідносини, суб'єктивні юридичні права і обов'язки в їх індивідуалізації (конкретизації); 3) акти безпосередньої

реалізації прав і обов'язків; 4) акти застосування норм права [480, с.499]. Згодом О. Ф. Скакун запропонувала таку класифікацію елементів механізму правового регулювання: 1) ті, що діють на відповідних стадіях регулювання – норми права; нормативно-правові акти; юридичні факти; правовідносини; акти безпосередньої реалізації суб'єктивних юридичних прав і обов'язків; 2) ті, що діють протягом усього регулювання – суб'єкти, що здійснюють правове регулювання чи правову діяльність; правова законність, правосвідомість, правова культура; 3) ті, що мають факультативний характер – інтерпретаційно-правові акти, акти застосування норм права [479, с.263].

О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко, С. К. Бостан, С. Д. Гусарев, Н. М. Пархоменко зазначають, що сучасна юридична наука характеризується наявністю двох підходів до визначення елементів механізму правового регулювання. Перший з них – широкий підхід, що характеризується наявністю сукупності елементів, які беруть участь у процесі впорядкування суспільних відносин, а саме: норма права, яка визначає моделі можливої та необхідної поведінки суб'єктів суспільних відносин; нормативно-правовий акт – юридичний документ, що надає правовій нормі формально-визначеного, офіційного та обов'язкового характеру; юридичні факти – конкретні життєві обставини, які спричиняють дію норми права; правовідносини – різновид суспільних відносин, що регламентуються правовою нормою та виконують функцію взаємодії правової норми з конкретним суб'єктом і функцію визначення конкретної поведінки для персоніфікованих суб'єктів; тлумачення – діяльність із визначення дійсного змісту норми права у разі її незрозумілості чи невідповідності вимогам юридичної техніки; реалізація права як можливість втілення правової норми шляхом дотримання, виконання, використання та застосування; законність як один з принципів реалізації правових приписів через дотримання вимог норми права суб'єктами права; правосвідомість як рівень усвідомлення суб'єктами права правових приписів; правова культура як різновид загальної культури, що складається з духовних та матеріальних цінностей, які

належать до правової дійсності; правомірна поведінка – усвідомлена діяльність суб'єктів, яка відповідає нормі права та соціально корисним цілям і знаходиться в установлених законодавством межах; протиправна поведінка – та, що суперечить правовим приписам; юридична відповідальність – це міра державного примусу (особистого, майнового чи організаційного характеру), яка застосовується до суб'єктів, котрі вчинили правопорушення, та пов'язана з покладенням на них нового додаткового обов'язку [510; 511].

Відповідно до другого (вузького) підходу, продовжують вчені, до елементної будови механізму правового регулювання належать лише елементи, які складають основу регулятивної функції права, а саме: норми права, нормативно-правові акти, правовідносини, реалізація права, законність. Кожен з елементів цієї системи виконує специфічну функцію у задоволенні інтересів суб'єктів, в регулюванні суспільних відносин, у досягненні ефективності правового регулювання [510].

На думку К. Г. Волинка, механізм правового регулювання складають: юридичні норми; нормативно-правові акти; акти офіційного тлумачення; юридичні факти; правовідносини; акти правореалізації; правосвідомість, режим законності та правопорядку, який впроваджується в результаті досягнення цілей правового регулювання [110, с. 108].

Ю. А. Ведерніков та А. В. Папірна стверджують, що елементами механізму правового регулювання є: 1) норма права – загальнообов'язкове правило (модель) поведінки, яке встановлює для суб'єкта як можливий варіант поведінки – суб'єктивні права, так і необхідний варіант поведінки – юридичні обов'язки; 2) правові відносини – відносини, що виникають на основі норм права. У них індивідуалізуються положення норми права, конкретизуються права та обов'язки певних суб'єктів, їх повноваження і юридична відповідальність; 3) юридичні факти – конкретні життєві обставини, з якими норми права пов'язують виникнення, зміну чи припинення суб'єктивних юридичних прав та обов'язків; 4) акти реалізації, прав і обов'язків – фактична поведінка суб'єктів правовідносин щодо здійснення своїх прав і обов'язків. Саме реалізація прав і обов'язків завершує

«роботу» механізму правового регулювання – реальна поведінка така, на яку було спрямоване правове регулювання [104]. На думку В. М. Кириченка та О. М. Куракіна, до елементів означеного механізму належать: норми права; нормативно-правові акти; юридичні факти, правовідносини; акти реалізації; тлумачення та застосування норм права, законність, правосвідомість і правова культура [219, с.213]. О. П. Віхров та І. О. Віхрова виокремлюють у структурі механізму правового регулювання обов'язкові елементи, розташовані відповідно до стадій правового регулювання: 1) норма права – початковий, вихідний елемент; 2) правові відносини – виникають на підставі чинних правових норм; 3) акти реалізації юридичних прав та обов'язків. А також факультативні елементи механізму правового регулювання: 1) акти офіційного тлумачення, які видаються спеціальними органами і спрямовані на роз'яснення змісту правових норм; 2) юридичні факти – передбачені нормами права життєві ситуації, які тягнуть юридичні наслідки (виникнення, зміну, припинення правових відносин); 3) акти застосування права; 4) правосвідомість, законність – нематеріальні елементи [507]. На думку М. І. Матузова та О. В. Малька, до кола головних елементів механізму правового регулювання належать: норма права; юридичний факт або фактичний склад (особливо організаційно-виконавчий правозастосовний акт); правовідносини; акти реалізації прав і обов'язків; охоронний правозастосовний акт (факультативний елемент) [502, с.627; 507, с.228]. Крім того, своєрідними додатковими елементами механізму правового регулювання правознавці називають: акти офіційного тлумачення норм права, правосвідомість, режим законності та інше [502, с. 627; 507, с.228]. А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та інші вважають, що складовими механізму правового регулювання виступають: норми права є основою механізму правового регулювання; правові відносини; акти реалізації прав і обов'язків [185, с.220]. Крім того, до цього механізму можуть належати і певні явища, що на всіх етапах такого регулювання особливо впливають на процес його здійснення, а саме: законність;

правосвідомість; правова культура [185, с. 220–221].

Отже, аналіз наукових позицій зазначених вище та інших правознавців, свідчить про відсутність єдності серед дослідників щодо розуміння елементного складу механізму правового регулювання. Однак не можна стверджувати про те, що наукові позиції з означеного питання кардинально відрізняються одне від одного. Здебільшого, їх відмінність полягає у включенні чи не включенні до елементного складу механізму правового регулювання деяких окремих правових засобів. Що ж стосується складових, що становлять основу, базис структури зазначеного механізму, то тут більшість дослідників одностайні і відносять до неї: норми права та нормативно-правові акти, правовідносини та акти реалізації, зокрема застосування, права. Це є справедливим і для механізму правового регулювання вирішення податкового спору, тобто основними елементами структури досліджуваного механізму є:

1) правові принципи, які формують ідейну основу механізму правового регулювання вирішення податкових спорів. Саме вони, принципи, а точніше закладені у них світоглядні ідеї і переконання, які панують у суспільстві на конкретному етапі його історичного розвитку, виступають тим орієнтиром, з огляду на які формуються, розвиваються і функціонують інші елементи цього механізму, і відповідно, сам цей механізм загалом;

2) норми права. Норма права – це первинна, елементарна частина права. Норми права – це ті «цеглинки», з яких складається вся будівля права. Норма права – це вольове, загальнообов'язкове, формально визначене правило поведінки, що регулює суспільні відносини шляхом надання прав і покладання обов'язків, дотримання якого забезпечено можливістю державного примусу[570, с.208]. М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова, О. В. Петришин зазначають, що правова норма – первинний, окремо взятий найменший структурний елемент права, правило поведінки, що визнане і охороняється державою. Норма права безпосередньо унормовує, надає юридичного значення суспільним відносинам і знаходить свій зовнішній

вияв у правовому приписі. І наскільки законодавець зумів відтворити в ньому зміст суспільних відносин, їх сторони, настільки цей припис буде життєздатним у регулюванні цих відносин. Норма права є тим першим елементом, який відчуває на собі зміни у праві. Завдяки своєму універсальному значенню, норма права поширює свої властивості і на інші рівні системи права, слугує відправною точкою, одиницею виміру правової матерії. Упорядкування, узгодженість, взаємопов'язаність і диференціювання комбінацій правових норм зумовлені, з одного боку, структурою суспільних відносин, а з іншого – націленістю законодавця на їхнє правове опосередкування [186, с.258]. В. В. Лазарєв називає норму права первинною клітиною права. Норма права, продовжує науковець, – особливий різновид соціальних норм поряд з нормами моралі, нормами якихось окремих (недержавних) соціальних спільнот. Від інших норм її відрізняють, по-перше, загальний характер, своєрідна знеособленість, поширення на всіх учасників суспільних відносин, незалежно від їх волі і бажання. По-друге, правова норма, на відміну, наприклад, від моралі, покликана регулювати зовнішню поведінку людей, звернена до їхньої волі і свідомості в розрахунок на певний вчинок. По-третє, правова норма відрізняється від інших суб'єктом свого підтвердження як такої. Правознавець підкреслює, що остаточно норма визнається правовою тільки державою. До того вона може існувати, може обґрунтовуватися вченими, нею можуть керуватися самі учасники суспільних відносин, але поки повноважні органи держави не визнали її, не стали на її захист, таку норму важко розглядати як правову. Відповідно, норма права – визнане і забезпечене державою загальнообов'язкове правило, з якого випливають права і обов'язки учасників суспільних відносин, чії дії покликані регулювати це правило як зразок, еталон, масштаб поведінки. Норма права – критерій правомірності поведінки. У зв'язку з цим, набувають значення такі якості правової норми, як її формальна визначеність, конкретність, що дають змогу на практиці вирішити юридичну справу [355, с.108, 111].

Отже, норма права, як елемент механізму правового регулювання вирішення податкового спору, покликана встановити відповідні правила поведінки сторін такого спору, а також інших учасників справи його вирішення. Відбувається це шляхом закріплення у них (нормах права): матеріальних і процедурно-процесуальних прав та їх гарантій, а також обов'язків сторін спору та інших суб'єктів, що беруть чи можуть брати участь у його вирішенні; юридичного порядку (процедур, процесу) вирішення спору. Тобто через норми права визначаються можливі й необхідні варіанти та межі поведінки учасників спору, компетентних суб'єктів, які його вирішують, та інших осіб, що залучаються до справи, а також наслідки порушення або неналежного виконання зазначеними суб'єктами нормативно-правових приписів, вимог. Особливе місце у питанні врегулювання вирішення податкового спору належить нормам адміністративного права, які регулюють суспільні відносини, що виникають, змінюються і припиняються (за необхідності) у сфері функціонування механізму виконавчої влади або (в широкому сенсі) державного управління [3, с.59; 5, с.34];

3) нормативно-правовий акт, який, на думку О. Ф. Скакун, являє собою офіційний документ, в якому виражається волевиявлення (рішення) уповноважених суб'єктів права, що встановлює (змінює, скасовує) правові норми, з метою регулювання суспільних відносин [480, с.311]. Нормативно-правовий акт, зазначають Ю. С. Шемшученко, С. В. Бобровник та В. П. Нагребельний, –це офіційний письмовий документ, який приймається уповноваженим органом держави і встановлює, змінює, припиняє чи конкретизує певну норму права. Нормативно-правовий акт відображає волю уповноваженого суб'єкта права, є обов'язковим для виконання, має документальну форму закріплення, забезпечується у виконанні державою, зокрема примусовими засобами [588, с.192]. Призначення такого елемента механізму правового регулювання, як загалом, так і вирішення податкового спору, зокрема, полягає у тому, щоб:

– по-перше, забезпечити об'єктивацію правових норм – саме завдяки нормативно-правовим актам останні (тобто правові норми) існують як об'єктивна реальність, у зв'язку з чим, перші є джерелом других;

– по-друге, забезпечити належну організацію, систематизацію правових приписів;

– по-третє, визначити юридичну силу та ієрархію правових норм;

4) правовідносини – це врегульовані нормами права і забезпечувані державою вольові суспільні відносини, що виражаються в конкретному зв'язку між суб'єктами – правомочними (носіями суб'єктивних прав) і зобов'язаними (носіями обов'язків) [479, с.382]. Правовідносини, зазначає М. В. Цвік та інші, – це суспільні відносини, змістом яких є суб'єктивні права та юридичні обов'язки осіб, що охороняються державою. Правник підкреслює, що можливість певної поведінки, яка надається нормами права, може бути втілена в життя не тільки через правовідносини. Існує два шляхи реалізації норм права: 1) реалізація правових норм, що пов'язана з необхідністю для суб'єкта права вступати у відносини з іншими особами, які є носіями прав і обов'язків. Такий шлях реалізації норм права повністю залежить від волі обох сторін. Регулювання суспільних відносин здійснюється шляхом впливу норм права на поведінку людей через їх усвідомлення і подальше втілення в життя. Поведінка суб'єктів права повинна відповідати вимогам правових норм, усі учасники суспільних відносин у процесі реалізації норм права виступають як носії певних прав і обов'язків; 2) безпосереднє використання суб'єктом його прав і виконання ним обов'язків, коли він не повинен вступати у взаємини з іншими учасниками. Правовідносини – це стосунки, в яких суб'єкти права виступають контрагентами в процесі виконання ними вимог нормативних приписів і набуття певних прав і обов'язків. Через правовідносини реалізуються норми права, які встановлюють права і обов'язки людини, що можуть бути формально визначені (в статтях законів, підзаконних нормативно-правових актах та приписах), або ж не мати необхідних

формальних ознак (природні права людини). Носій суб'єктивного права – особа уповноважена, а носій юридичного обов'язку – зобов'язана [186, с. 333–334]. Тому, враховуючи зазначене, правовідносини у складі механізму правового регулювання вирішення податкового спору виступають тим засобом, інструментом, через який сторони спору та інші учасники справи з його вирішення, реалізують свої суб'єктивні права і обов'язки, закріплені у нормах права;

5) юридичний факт. У досліджуваному механізмі він виконує рушійну функцію, виступає своєрідним спусковим гачком, який запускає функціонування механізму вирішення податкового спору. Без юридичного факту такий механізм є лише статичною юридичною конструкцією: тільки за наявності конкретних життєвих обставин виникають, починають діяти, змінюються та припиняються зазначені вище правовідносини;

б) акти реалізації права та обов'язків (зокрема правозастосування). Акти реалізації юридичних прав та обов'язків – це юридично значущі дії суб'єктів зі здійснення прав та обов'язків, які виникають з конкретних правових відносин. Формами реалізації прав та обов'язків є: а) використання (здійснення) наданих правом можливостей; б) виконання зобов'язальних правових приписів; в) дотримання заборон, г) застосування права [507]. Однак досить часто про правозастосування йдеться як про факультативний елемент правореалізації, однак у випадку механізму правового регулювання вирішення податкового спору правозастосування є необхідним елементом, так як воно (правозастосування) нерозривно пов'язане з діяльністю суб'єкта-носія владних повноважень (публічних чи внутрішньоорганізаційних), яким є орган чи посадова особа, що розглядає, вирішує податковий спір. Отже, правореалізація, зокрема правозастосування, як елементи досліджуваного механізму, відображають те, у який спосіб втілюються на практиці встановлені у правових нормах вимоги, приписи. Визначення конкретних форм правореалізації забезпечує найбільш доцільний та ефективний спосіб втілення суб'єктами своїх прав та обов'язків щодо

вирішення податкового спору[82].

Окрім зазначених вище, до елементного складу механізму правового регулювання вирішення податкового спору належать й інші правові явища (а саме: правосвідомість, правова культура, акти тлумачення норм права, законність тощо), втім саме розглянуті формують правовий базис, основу досліджуваного механізму і належне функціонування останнього, як цілісної, динамічної юридичної конструкції, неможливе.

3.2. Правові засади вирішення податкового спору

Згідно з Конституцією, Україна є правовою державою, тобто державою, діяльність якої заснована на визнанні та реальному забезпеченні прав і свобод людини, верховенстві права і взаємній відповідальності особистості і держави[186, с.152; 187, с.511]. Ю. А. Ведерніков та А. В. Папірна щодо правової держави стверджують, що вона являє собою суверенну політико-територіальну організацію влади, яка існує і функціонує в громадянському демократичному суспільстві на підставі соціально-справедливого права, і в якій на його основі реально забезпечується здійснення прав, свобод, законних інтересів людини і громадянина, окремих груп людей та громадянського суспільства загалом, де держава й людина несуть взаємну відповідальність. Тобто, це держава, в якій юридичними засобами реально забезпечено максимальне здійснення, охорона та захист основних прав і свобод людини [104, с.76]. О. Ф. Черданцев зазначає, що основна ідея теорії правової держави – це ідея (думка) про пов'язаність держави правом. Правова держава передбачає не тільки визнання і закріплення в законах основних прав людини, а й правову безпеку особистості, її життя, здоров'я, свободи, захищеність її прав не тільки від інших осіб і організацій, а й від самої держави, її посадових осіб, що незаконно зазіхають на гідність і права особистості. Тому правова держава – це держава демократична, що визнає основною цінністю гідність особи, її

права і свободи [570, с. 148–161]. В. В. Лазарєв у своїх працях зазначає, що правова держава мислиться як альтернатива авторитаризму і тоталітаризму. Тому формування правової держави неможливо без послідовної демократизації суспільства, встановлення правових основ державного будівництва, без дотримання правопорядку та принципу законності. Правову державу розглядають як одну з найвищих соціальних цінностей, покликаних затвердити гуманістичні начала, забезпечити і захистити свободу, честь і гідність особи. Завершення створення правової держави пов'язано з максимальним забезпеченням прав і свобод людини, відповідальністю держави перед громадянином і громадянина перед державою з підвищенням авторитету закону і суворим його дотриманням всіма державними органами, громадськими організаціями, колективами та громадянами, з ефективною роботою правоохоронних органів [365, с.30]. На думку О. Ф. Скакун, правова держава ґрунтується на розвиненому громадянському суспільстві, в якій юридично визнаються і однаковогарантуються усі основоположні (природні) права і свободи людини, реалізація яких збалансована з їх обов'язками та правами інших людей, а державна влада пов'язана правом, з метою запобігання її зловживанням. Утвердження верховенства права і функціонування правової держави можливі в результаті втілення таких вимог і умов (що визначають їх ознаки): 1) сформованість громадянського суспільства; 2) реальність народного суверенітету; 3) реальність основоположних прав і свобод людини; 4) зв'язаність, обмеження державної влади правом (правами і свободами людини); 5) взаємна відповідальність держави й особи; 6) дієвість принципу конституційності (верховенства Конституції); 7) дотримання принципу юридичної визначеності; 8) дієвість принципу поділу державної влади і принципу правомочності (уповноваженості) державного апарату; 9) всебічна реалізація принципу справедливого суду; 10) додержання принципу правової законності і забезпечення правового порядку [479, с. 189–193]. Аналіз наукових підходів до розуміння сутності правової держави свідчить про те, що вона являє

собою досить складне, багатоаспектне явище, що зумовлює низку точок зору щодо визначення поняття «правова держава» та кола її основних ознак. Втім, з абсолютною впевненістю можна стверджувати, що однією із головних властивостей правової держави є те, що функціонування її основних інститутів здійснюється винятково на правових засадах. Це певною мірою стосується й інституту вирішення податкових спорів.

Насамперед, необхідно визначитися із сутністю категорії «правові засади». Ця термінологічна конструкція досить часто використовується як у правовій теорії, так і на законодавчому рівні, втім її чіткого однозначного тлумачення на сьогодні немає. Так, наприклад, В. В. Назаров, Г. М. Омеляненко, у контексті кримінального процесу, тлумачать засади *кримінального провадження*, як виражені в кримінально-процесуальному праві вихідні нормативно-керівні начала, що характеризують його зміст і закріплені в ньому закономірності суспільного життя, що набули нормативного закріплення в Конституції України, Кримінально-процесуальному кодексі та в інших законодавчих актах [339, с.31]. О. Галаган та Д. Письменний зазначають, що під засадами кримінального провадження розуміються закріплені в законі політичні та правові ідеї, що визначають завдання і способи здійснення кримінального судочинства, спрямованість та побудову як кримінального процесу загалом, так і форму й зміст окремих його стадій та інститутів, що забезпечують охорону прав, свобод та законних інтересів особи, порушення яких обов'язково тягне за собою скасування вироку та інших судових рішень у справі [114]. Б. О. Логвиненко, аналізуючи адміністративно-правові засади медичного забезпечення органів внутрішніх справ, підкреслює, що зміст цих засад складають три основних системохарактеризуючих державно-управлінських елементи – модель, функції та форми. Модель визначає особливості організації медичного забезпечення на всіх владно-управлінських рівнях, функції – закріплюють основні напрями (види) такої діяльності, а форми – характеризують зовнішній прояв конкретних організаційно-управлінських

дій, спрямованих на безпосередню реалізацію зазначених функцій [304, с. 9–10]. І. І. Литвин, О. М. Окопник, розмірковуючи про правові засади діяльності органів прокуратури, вважають, що такими засадами є Конституція України, Закон України «Про прокуратуру», інші законодавчі акти (кримінально-процесуальне, цивільне процесуальне, адміністративне, трудове законодавство тощо). Цими законами визначаються повноваження прокурора, організація, засади та порядок діяльності прокуратури. Так, у ст. 3 Закону України «Про прокуратуру» визначено, що органи прокуратури у встановленому порядку, в межах своєї компетенції, вирішують питання, що постають із загальновизнаних норм міжнародного права, а також укладених Україною міждержавних договорів, зокрема таких, наприклад, як договори про надання правової допомоги, про порядок зносин прокурорів із судово-слідчими органами зарубіжних держав тощо [499]. В. Т. Нор засади кримінального провадження тлумачить як закріплені в Конституції України, загальновизнаних міжнародних актах та у кримінальному процесуальному законодавстві, фундаментальні (базові) керівні для учасників провадження положення, що виражають і визначають найістотніші властивості провадження, вимоги до правил і способу діяльності насамперед органів і службових осіб, які ведуть кримінальне провадження, та є гарантіями забезпечення дотримання прав, свобод, законних інтересів тих учасників провадження, які залучаються до нього, а в підсумку – виконання завдань кримінального провадження [271, с. 39]. Серед вчених також існує думка, що адміністративно-правові засади розвитку державного управління в Україні являють собою сукупність адміністративно-правових норм, які визначають основні цінності, принципи, завдання, форми та методи розвитку нормотворчої і розпорядчої діяльності органів виконавчої влади, з метою вдосконалення їхнього владно-організуючого впливу на відповідні суспільні відносини і процеси, а також оптимізації внутрішньоорганізаційної діяльності державних органів щодо забезпечення належного виконання покладених на них завдань, функцій і повноважень [369, с. 64–65]. На думку

К. Муравйова, засади реалізації державної політики у сфері виконання кримінальних покарань потрібно розуміти як систему нормативно-правових актів, якими визначаються юридичні підстави, порядок, межі та ключові орієнтири, з урахуванням яких відбувається здійснення такої політики [338]. Е. О. Шевченко, у контексті вивчення адміністративно-правових засад діяльності адміністративних судів, зазначає, що вони (ці засади) є засобом визначення (закріплення) правових параметрів (підстав, меж, способу) діяльності адміністративного суду, які характеризують його як: державний орган, суб'єкт адміністративного права, суб'єкт адміністративно-правових або адміністративно-юрисдикційних відносин. Правник акцентує увагу на таких моментах: адміністративно-правові засади є засобом включення адміністративного суду до сфери права, умовою легітимізації його діяльності, завдяки закріпленню його характеристики як: державний орган, суб'єкт адміністративного права, суб'єкт адміністративно-правових відносин; змістом адміністративно-правових засад діяльності адміністративного суду є його правовий статус, який повинен бути закріплений законодавством України; статус адміністративного суду являє собою явище, яке складається з відповідних елементів (прав, обов'язків тощо), де характеристика статусу як «правового» забезпечується завдяки обов'язковому опосередкуванню елементів статусу нормами права, які становлять правові засади діяльності суду; елементи статусу та правові засади взаємозумовлені, бо включення певного явища до складу правового статусу відбувається за допомогою опосередкування правом (правових засад), а зміст правового регулювання (правові засади) визначається з урахуванням об'єкта регулювання (елемента статусу); системність адміністративно-правових засад діяльності адміністративних судів проявляється у двох аспектах: по-перше, в упорядкованості, комплексності закріплення елементів статусу адміністративного суду у відповідних нормативно-правових актах, що сприяє повноті його правового опосередкування; по-друге, ієрархічністю системи цих нормативно-правових

актів (законодавства), що забезпечує правову регламентацію статусу адміністративного суду в напрямку від загального через особливе до окремого, тобто її цілісність та системність. Тому адміністративно-правові засади відображують правовий статус адміністративного суду та утворюють систему нормативно-правових актів [578]. Схожий підхід до розуміння адміністративно-правових засад пропонують В. Криволапчук та В. Клименко, які, досліджуючи правові засади діяльності державної служби охорони при МВС України, зазначають, що означені засади є засобом визначення (закріплення) правових параметрів (підстав, меж, способу) діяльності ДСО при МВС України, які характеризують його як: правоохоронний орган, суб'єкт адміністративного права, суб'єкт адміністративно-правових або адміністративно-юрисдикційних відносин. Аналіз думок вчених свідчить про механізм включення ДСО при МВС України в адміністративно-правові відносини. Це дозволяє відзначити те, що з точки зору участі в них, правові засади повинні характеризувати (визначати) ДСО при МВС України як суб'єкт права, точніше, суб'єкт адміністративного права, який за своєю правовою та організаційною природою є державним правоохоронним органом [268]. Відтак, на думку дослідників, адміністративно-правові засади діяльності ДСО при МВС України є правовою основою визначення та закріплення його статусу як державного правоохоронного органу, котрий реалізує свої повноваження у сфері, урегульованій нормами адміністративного права, вступаючи при цьому в адміністративно-правові відносини як їх суб'єкт [268]. Натомість Д. Заброда стверджує про різноманітні підходи до розуміння сутності публічних управлінських процесів, урегульованих нормами адміністративного права, зокрема й тих, що досліджуються у контексті адміністративно-правових засад. Уточненню їх змісту може сприяти висвітлення розуміння поняття «правові основи», запропоноване К. А. Струсем. Учений пропонує відносити до його елементів: науково обґрунтоване моделювання прогресивних моделей соціального розвитку

суспільних відносин, орієнтованих на створення умов для повнішої життєвої самореалізації та задоволення інтересів суспільства, індивідів та їх колективних утворень; закріплення системи нормативно-правових актів, що регламентують відповідні відносини; визначення керівних начал, ідей, на які потрібно орієнтуватися під час побудови механізму правового регулювання; відображення прогнозованого результату правового впливу; закріплення інструментів (настанов) і діянь (технологій), за допомогою яких забезпечується досягнення прогнозованого результату [182; 498]. У зв'язку з цим, Д. Заброда пропонує таке визначення поняття «адміністративно-правові засади»: це сукупність закріплених у нормах адміністративного права параметрів (характеристик) суспільного явища та правовідносин, що потребують урегулювання за допомогою адміністративно-правових засобів. У змісті адміністративно-правових засад науковець виокремлює: категоріальний; нормативний; інституційний; інструментально-технологічний елементи [182]. Ю. Нестеряк у своїх працях, досліджуючи правові засади державної інформаційної політики України, зазначає, що це закріплені у конституційних нормах, законах і підзаконних актах вимоги, що забезпечують вибір у прийнятті рішень, з огляду на загальнолюдські і національні інтереси [348, с. 112].

Отже, за результатами вивчення наукових позицій означених вище та інших дослідників, можна впевнено стверджувати про відсутність єдиного підходу до розуміння поняття «правові засади». Як синоніми, часто використовують такі поняття, як «правове регулювання», «принципи права» («правові принципи»), «правові основи», «правові характеристики», правові аспекти», «правові підвалини», «законодавство» тощо. Однак, розкриваючи сутність правових засад, необхідно окремо з'ясувати зміст термінів, з яких складається понятійно-термінологічна конструкція «правові засади». Термін «засада» у тлумачних словниках української мови характеризується як:

– основа чогось;

- те головне, на чому базується що-небудь;
 - вихідне, головне положення, принцип; основа світогляду, правило поведінки;
 - спосіб, метод здійснення чого-небудь [521, с.145; 106, с. 419].
- Лексичний зміст слова «засада» пояснює той факт, що правові засади досить часто ототожнюють із правовими принципами.

Щодо змісту поняття «право», то це питання є значно складнішим. У доктринальних та навчальних джерелах наводиться низка визначень вказаного поняття. Так, наприклад, В. М. Протасов зазначає, що визначень права існує безліч. І це закономірно, адже ніяке визначення не може охопити всіх ознак поняття. Тим паче такого поняття, як «право», до характеристики якого існують найрізноманітніші підходи. Натомість, певною мірою таке різноманіття визначень права корисно, так як воно дозволяє розглянути право з різних позицій, з різних точок зору, і на цій основі скласти про нього багатомірне, об'ємне уявлення. З урахуванням названих ознак, можна стверджувати, що право є оформлена в офіційних джерелах і гарантована державою єдина в масштабі суспільства нормативна система, покликана регулювати соціально значущу поведінку учасників суспільного процесу на основі балансу інтересів, узгодження волей і правових домагань усіх верств суспільства [428, с.3]. На думку О. Ф. Скакун, право слід розуміти як систему правових принципів і норм (правил поведінки), сформованих у суспільстві і визнаних його більшістю, як справедлива міра свободи і рівності, закріплених (установлених чи санкціонованих) і забезпечуваних державою як регуляторів суспільних відносин, з метою узгодження (компромісу) індивідуальних, соціально-групових і суспільних інтересів [479, с.227]. М. І. Матузов та В. О. Малько зазначають, що слово «право» – багатозначне, має багатий різнобічний зміст. Сутність права, наголошують вони, – «міцний горішок», її не просто виявити, встановити, тому методично, під час розгляду сутності права, важливо враховувати дві сторони – формальну і змістовну. Тому право, на думку означених учених, є сукупністю таких, що виходять від

держави, загальнообов'язкових, формально певних норм, які виражають ідеї свободи, справедливості, гуманізму, моральності, прав людини і покликані регулювати поведінку людей і їх колективів, з метою стабільного функціонування і розвитку суспільства [504, с. 69–70]. За В. Л. Ортинським, право потрібно розглядати як систему загальнообов'язкових правил поведінки (правових норм), котрі встановлюються і охороняються державою, виражають загальні інтереси населення держави, спрямовані на регулювання суспільних відносин та задоволення загально-соціальних потреб [364]. На думку М. В. Цвіка, право потрібно розуміти як засновану на уявленні про справедливість міру свободи й рівності, що відображає потреби суспільного розвитку, яка склалася в процесі повторюваних суспільних відносин і визнається й охороняється державою [186, с.183]. З точки зору В. В. Копейчикова, право – це система загальнообов'язкових, формально визначених, установлених або санкціонованих державою, гарантованих і забезпечених нею правил поведінки, що тісно між собою зв'язані та регулюють суспільні відносини між людьми в інтересах певної частини (більшої чи меншої) населення в соціально неоднорідному суспільстві [403, с.112]. В. К. Бабаєв тлумачить право, як систему нормативних настанов, що ґрунтуються на ідеях людської справедливості і свободи, виражених здебільшого в законодавстві, та регулюють суспільні відносини [504, с.196]. Деякі правники визначають право, як: систему загальнообов'язкових, формально визначених, встановлених чи санкціонованих державою норм, які встановлюють права та обов'язки учасників правовідносин та виступають регулятором суспільних відносин; систему загальнообов'язкових, формально визначених, установлених або санкціонованих державою, гарантованих і забезпечених нею правил поведінки, що тісно між собою зв'язані та регулюють суспільні відносини між людьми в інтересах певної частини (більшої чи меншої) населення в соціально неоднорідному суспільстві; систему загальнообов'язкових, формально визначених правил поведінки, що встановлені чи санкціоновані державою, з метою врегулювання

найважливіших суспільних відносин і які забезпечуються різними засобами державного впливу, зокрема державним примусом [401].

Тому, незважаючи на різноманіття думок і точок зору щодо тлумачення поняття права, більшість дослідників намагаються під час його трактування поєднувати ціннісний та нормативний аспекти. Перший характеризує право, як одне із головних цивілізаційних надбань, як мірило соціальної рівності, свободи і справедливості. Натомість, згідно з другим, – право на сьогодні – це найбільш універсальний засіб, інструмент врегулювання суспільної поведінки, встановлення її правил, забезпечення такого порядку, який би значною мірою відповідав як загальносоціальним, так й індивідуальним інтересам учасників суспільних відносин. З огляду на це дослідження, особливе значення має саме нормативний або винятково юридичний аспект права, згідно з яким воно являє собою систему закріплених у відповідних джерелах, правових норм і принципів. Тому правові засади вирішення податкового спору потрібно розуміти, як найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До таких аспектів належать: гарантії вирішення податкового спору; правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору. Однак деякі з цих питань вже були розглянуті вище, чи будуть досліджені окремо у наступних підрозділах даного дослідження, зокрема це стосується правового статусу сторін спору та його предмета, принципів, форм і способів вирішення означеного спору. Тому ми не будемо детально аналізувати вказані правові аспекти у цьому підрозділі.

Важливою правовою засадою вирішення податкового спору є правові гарантії. Термін «гарантія» у тлумачних словниках української мови визначається як:

- порука у чомусь, забезпечення чого-небудь;

- передбачене законом чи певною угодою зобов'язання;
- умови, що забезпечують успіх чого-небудь;
- відповідальність за що-небудь, забезпечення чого-небудь;
- законодавчо закріплені засоби охорони прав і свобод громадян, способи їх реалізації, а також засоби охорони правопорядку, інтересів суспільства і держави [105, с.222;521, с.55].

На сторінках юридичної літератури дослідниками наводиться низка визначень поняття «гарантії», залежно від сфери правового регулювання і юридичного контексту застосування цього терміну. Так, наприклад, С. Л. Лисенков, А. П. Таранов розуміють гарантії прав та свобод громадян, як умови, засоби, способи, які забезпечують здійснення у повному обсязі і всебічну охорону прав та свобод людини. Поняття «гарантії» охоплює усю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав та свобод, на усунення можливих перешкод їх повного, або можливого здійснення [589]. В. Ф. Погорілко тлумачить правові гарантії, як встановлені законом засоби забезпечення використання, дотримання, виконання і застосування норм права [589]. М. І. Матузов, натомість, зазначає, що мало проголосити законність і її принципи, мало придумати і видати хороші закони – необхідно, щоб існували певні гарантії цих цінностей, їх реальності, доступності, ефективності. Під гарантіями у цьому випадку розуміються об'єктивні і суб'єктивні чинники, умови, передумови, що забезпечують або принаймні сприяють зміцненню законності і правопорядку. Сюди належать і спеціально встановлені засоби, спрямовані на досягнення зазначених цілей. Йдеться про цілу систему заходів, зусиль, механізмів, покликаних стимулювати і гарантувати дотримання законів і підтримання належного правопорядку в суспільстві, бо автоматично, само собою все це не відбувається. Зрозуміло, підкреслює вчений, найвизначніша роль у цьому випадку відведена соціальній сутності, природі такої держави, її економіці, політиці, культурі, рівню розвитку, іншим обставинам [505, с. 204]. За С. М. Болдиревим, гарантії прав людини і громадянина – це

фактори та засоби, які роблять ці права і свободи реальними, дієвими, тобто забезпечують реальність їх існування [51, с.17]. В. М. Кириченко, О. М. Куракін вважають, що гарантії прав і свобод людини і громадянина – це система методів та механізмів забезпечення повного і неухильного здійснення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків суб'єктів у реальній дійсності [219, с.220]. На думку Л. Д. Воєводіна, призначення гарантії полягає в тому, що вони покликані забезпечити таку найбільш можливу сприятливу обстановку, в атмосфері якої записані в конституціях і законах юридичний статус особи і, особливо, її права і свободи, ставали б фактичним становищем кожної окремої людини і громадянина. Тобто, гарантії, слугують тим надійним містком, який забезпечує необхідний в основах правового статусу особистості перехід від загального до окремого, від проголошеної у законі можливості до дійсності. Гарантії необхідні для правового статусу загалом, і для кожного його елементу, зокрема. Однак, передусім їх потребують права, свободи та обов'язки [108, с.222]. Тому гарантії – це поняття, яким охоплюється вся сукупність об'єктивних і суб'єктивних факторів, які спрямовані на справжню реалізацію прав і свобод громадян, на усунення можливих причин і перешкод їх неповного або неналежного здійснення, і захист прав від частих порушень. Хоча ці фактори і різноманітні, але стосовно процесу реалізації прав і свобод, вони виступають як умови, засоби, способи, прийоми і методи правильного його здійснення. Тому під гарантіями потрібно розуміти умови і засоби, що забезпечують фактичну реалізацію та всебічну охорону прав і свобод усіх і кожного [108, с. 228–229]. М. В. Цвік зазначає, що права і свободи людини і громадянина можуть залишатися декларативними, значною мірою знецінюватися за відсутності певних засобів гарантування їх реалізації в повсякденному житті людини і суспільства. Отже, питання про права людини – це не тільки питання про те, що повинно бути з позицій абстрактних намірів та зобов'язань, але й про те, що реально може бути здійснено індивідом сьогодні в конкретних умовах. Практична реалізація прав і свобод

людини і громадянина потребує певних гарантій – достатнього рівня економічного, соціального й культурного розвитку суспільства, надійного юридичного захисту, зокрема – можливості звернутися за захистом до міжнародних правових організацій. Особливим видом гарантій реалізації прав і свобод людини є правова активність суб'єктів [186, с.145]. О. Ф. Скаун, розмірковуючи про гарантії правової законності, визначила їх, як систему загальносоціальних і спеціально-соціальних (юридичних) умов, засобів, способів, що закріплені в чинному законодавстві, та спрямовані на забезпечення режиму законності [479, с.496]. Т. М. Заворотченkostenко стверджує, що сутність гарантії є системою умов, що забезпечують задоволення інтересів людини. Їх основною функцією є виконання зобов'язань державою та іншими суб'єктами у сфері реалізації прав особистості. Об'єктом гарантій виступають суспільні відносини, пов'язані з охороною та захистом прав людини, задоволенням майнових й немайнових інтересів громадян. Поняття гарантій відображає досконалість законодавчої техніки, різноманіття форм мови закону [183, с.25]. Гарантіями прав і свобод особи, на думку науковця, є: певні умови, за яких можлива найповніша і всебічна реалізація прав і свобод особи; засоби, які ефективно забезпечують охорону і захист прав і свобод особи у разі їх незаконного порушення. Тобто гарантії прав і свобод людини і громадянина, як загальне поняття, являють собою основні умови і засоби, за допомогою яких кожна особа має можливість реалізувати свої права [183, с.29].

Отже, з огляду на викладене вище, можна стверджувати про те, що гарантії вирішення податкових спорів являють собою сукупність умов і факторів, що у єдності забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів. Дослідники дискутують про різні гарантії: законодавчі, економічні, соціальні тощо. Однак, у такому випадку, це стосується їх змісту, за формою вони усі є правовими, так як закріплюються у відповідних правових документах.

Основними правовими гарантіями вирішення податкових спорів є:

– матеріально-правові, тобто норми права, які закріплюють право особи на звернення до компетентного органу за вирішенням відповідної спірної ситуації. Такі гарантії містяться у: Конституції України: «Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Кожен має право звертатися за захистом своїх прав до Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини. Кожному гарантується право звернутись із конституційною скаргою до Конституційного Суду України з підстав, установлених цією Конституцією, та у порядку, визначеному законом. Кожен має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна. Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань» (стаття 55); юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір та будь-яке кримінальне обвинувачення. У передбачених законом випадках, суди розглядають також інші справи. Законом може бути визначений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору (стаття 124) [247]; Міжнародних правових документах, до яких приєдналася Україна. Так, у статті 8 Загальної декларації прав людини передбачено, що кожна людина має право на ефективне поновлення в правах компетентними національними судами в разі порушення її основних прав, наданих їй Конституцією або законом [184]. Згідно зі статтею 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 1950 року, кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення. Судове рішення проголошується

публічно, але преса і публіка можуть бути не допущені в зал засідань протягом усього судового розгляду або його частини, в інтересах моралі, громадського порядку чи національної безпеки в демократичному суспільстві, якщо того вимагають інтереси неповнолітніх або захист приватного життя сторін, або – тією мірою, що визнана судом суворо необхідною, – коли за особливих обставин, публічність розгляду може зашкодити інтересам правосуддя [245]; Податковому кодексі України, згідно зі статтею 56 якого рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [388]; Кодексі адміністративного судочинства, відповідно до статті 5 якого кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист шляхом: визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акту чи окремих його положень; визнання протиправним та скасування індивідуального акту чи окремих його положень; визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій; визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії; встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень. Захист порушених прав, свобод чи інтересів особи, яка звернулася до суду, може здійснюватися судом також в інший спосіб, який не суперечить закону і забезпечує ефективний захист прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [239]; Законі України «Про звернення громадян», у статті 1 якого безпосередньо закріплено, що громадяни України мають право звернутися до органів державної влади, місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, засобів масової інформації, посадових осіб відповідно до їх функціональних

обов'язків із зауваженнями, скаргами та пропозиціями, що стосуються їх статутної діяльності, заявою або клопотанням щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення. Особи, які не є громадянами України і законно перебувають на її території, мають таке ж право на подання звернення, як і громадяни України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами [420];

- процедурно-процесуальні, які передбачають існування багаторівневої процедури вирішення спірної ситуації, що дозволяє сторонам спору, в разі їх незгоди із рішенням у справі відповідного компетентного органу, продовжувати домагатися справедливості, звертаючись до іншого органу чи посадової особи, згідно встановленої процедури. Така гарантія підвищує рівень об'єктивності, неупередженості та всебічності розгляду спору і, як результат, обґрунтованість і правосудність рішень щодо них;

- інституційно-організаційна. Змістом цієї гарантії є створення та належне функціонування у державі системи відповідних компетентних органів, до повноважень яких віднесені питання вирішення податкових спорів. Чинне законодавство передбачає існування двох систем органів держави, що вирішують досліджувані спори, а саме:

- контролюючі органи виконавчої влади, які займаються реалізацією державної політики у податковій сфері. Так, 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 цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим,

містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику [388];

– адміністративні суди, відповідно до встановлених КАС України правил підсудності.

Ще однією важливою засадою є визначеність правового статусу сторін правового спору та інших учасників справи із його вирішення. Важливість цієї засади зумовлено тим, що саме вона відображає характер, обсяги і зміст прав та обов'язків відповідного суб'єкта щодо вирішення податкового спору, вказує на його місце та роль у справі. У випадку вирішення спору у судовому порядку, ці питання врегульовані Кодексом адміністративного судочинства України та Законом України «Про судоустрій і статус суддів» від 2.06.2016 р. № 1402-VIII [239]. Що стосується вирішення податкових спорів у адміністративному порядку, то особливості правового становища учасників таких справ визначається більш широким колом нормативно-правових актів, як законодавчого, так і підзаконного характеру: Податковим кодексом України, Законом України «Про звернення громадян», Постановою КМУ «Про Державну податкову службу України», наказами ДПС про затвердження положень про її відповідні територіальні підрозділи, Постановою КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами».

Важливим засадним аспектом вирішення податкових спорів є встановлення чіткої та зрозумілої процедури процесу їх вирішення. Термін «процедура» (від лат. «procedo» – проходжу, просуваю) має такий лексичний зміст: офіційно встановлений або узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь [486, с.417; 481, с.470; 106, с.1179]. У сфері права термін «процедура» немає однозначного тлумачення. Р. С.

Алімов вважає, що основними ознаками процедури є: впорядковані, послідовні дії; спрямованість дій на досягнення певної мети (оформлення, виконання, здійснення, обговорення тощо якої-небудь справи) [11, с.10]. Ю. С. Шемшученко процедуру, як правове явище, трактує так: це врегульований законом, іншими нормативно-правовими актами порядок, який складається з послідовних дій, і спрямований на досягнення правового результату [588, с.185]. На думку О. О. Середи, правова процедура являє собою нормативно врегульовану послідовність дій, пов'язаних цільовим напрямком, що здійснюються в імперативній чи диспозитивній формах, у певні строки, а результати здійснення дій мають юридичну фіксацію [473, с. 21]. За Т. Ю. Баришпольською, правова процедура – це система складних, що йдуть у певній послідовності, правових відносин, спрямованих на досягнення правового результату, що може виражатися у формуванні юридичних норм, утворенні або припиненні існування суб'єктів права, запобіганні правопорушенням або у виникненні, реалізації, зміні, припиненні певних правовідносин, а також в інших правових наслідках. Вчена наголошує, що кожний вид правовідносин, що становлять процедуру, виступає як процедурні правовідносини [28, с.17–18]. О. П. Євсєєв вважає, що юридична процедура – це нормативно або індивідуально встановлений порядок послідовного здійснення уповноваженими суб'єктами права узгоджених юридичних дій, спрямованих на досягнення загального для них правового результату [175, с.20]. На думку Н. В. Галіциної, процедура у загальному розумінні являє собою певну сукупність дій або операцій, за допомогою яких реалізується той чи інший процес або етап, стадія, що виражають зміст відповідної технології [115, с.166]. К. В. Ніколіна зазначає, що юридична процедура являє собою самостійний різновид соціальної процедури, що регламентується відповідними процедурними нормами права, має офіційний правовий характер, складається із певної послідовності дій суб'єктів юридичної процедури, в результаті чого досягається певний результат у формі зміни правової дійсності [350, с.11].

Вивчення позицій означених вище та інших науковців свідчить про те, що хоча визначення правової процедури і відрізняються одне від одного, втім ключова сутнісна ознака залишається незмінною, а саме: процедура – це порядок, дій чи правовідносин, встановлена законодавством послідовність їх здійснення, реалізації. Більш дискусійним у цьому сенсі є співвідношення категорій юридична процедура і юридичний процес (одні правники вважають, що процедура – поняття більш широке і включає процес, інші навпаки – розуміють процес, як загальну категорію, а процедуру як її частину, треті розглядають ці явища, як самостійні, тобто такі, що не поглинають один одного, втім у низці аспектів перетинаються). Юридичний процес – це також порядок, послідовність. Юридичний процес, на думку О. Ф. Скакун, – це урегульований процесуальними нормами порядок діяльності компетентних державних органів, що виражається в системі їхніх процесуальних дій з підготовки, прийняття і документування юридичних рішень загального й індивідуального характеру. При цьому, відповідно до процедурно-процесуальних норм, застосовуються норми матеріального права, вирішення індивідуально-конкретних справ і фіксується їх розгляд у правових документах [479, с.481].

У зв'язку з цим, значення процедури, процесу, як правової засади вирішення податкового спору, полягає у тому, що саме вона визначає порядок дій, які мають вчиняти сторони спору, юрисдикційний орган та інші учасники справи, якщо такі є, встановлює послідовність виникнення, зміни та припинення процедурно-процесуальних відносин у ході вирішення податкового спору. Порядок вирішення податкових спорів у судовому порядку визначається єдиним кодифікованим нормативно-правовим актом вищої юридичної сили – КАС України. Натомість, порядок розв'язання податкових спорів у позасудовому порядку регламентується декількома законами та підзаконними нормативно-правовими актами: Податковим кодексом України, Законом України «Про звернення громадян», Постановою КМУ «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової

накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами».

Окрім зазначених вище правових засад, важлива роль у формуванні правового середовища вирішення податкових спорів належить принципам, формам та способам їх розв'язання.

Отже, на сьогодні в Україні закладено основні правові засади вирішення податкових спорів. Вони, ці засади, мають досить чітке та системне вираження на законодавчому рівні. Однак, основні засади вирішення податкових спорів у позасудовому порядку розпорошені у декількох нормативно-правових актах різної юридичної сили, при цьому підзаконним актам відводиться основна роль у частині визначення порядку (процедури) розв'язання спору. Така ситуація може призвести до появи колізій та неодноманітного застосування законодавства під час вирішення спорів.

3.3. Принципи вирішення податкового спору

В основі будь-якого правового інституту знаходяться певні правові принципи і механізм вирішення податкового спору у цьому не є винятком. Слово «принцип» (від лат. «principium» – начало, основа, першоджерело), має низку визначень, зокрема:

- основне вихідне положення якої-небудь системи, учення, теорії, ідеологічного напрямку тощо;
- основний закон якої-небудь наукової теорії;
- особливість, покладена в основу створення або здійснення чого-небудь, спосіб створення або здійснення чогось;
- переконання, норма, правило, яким керується хто-небудь у житті,

поведінці [106, с.1125;481, с.461]. Особливості формулювання визначення поняття принципу зумовлюються сферою його застосування. Зокрема, для мети цього дослідження найбільший інтерес становлять наукові підходи до розуміння принципів у сфері публічного управління та права. Так, наприклад, Ц. Ямпольська свого часу зазначала, що принципи державного управління потрібно розуміти, як основні керівні засади, на яких будується та функціонує управління, і які можуть бути сформульовані у вигляді правил [344, с. 67]. Ю. Г. Іванченко розтлумачив принципи державного управління, як сформульовані на базі багаторічного вітчизняного та світового досвіду правила, наукові вимоги стосовно особистісних якостей кадрів та організації роботи з ними, покладені в основу діяльності з розробки і реалізації кадрової політики держави, відомства, підприємства, установи, організації тощо [173, с.564]. А. О. Кузнецов стверджує, що принципи – це основні засади, вихідні ідеї, що характеризуються універсальністю, загальною значущістю, вищою імперативністю і відображають суттєві положення теорії, вчення, науки, системи права, державного устрою тощо. Принципам притаманна властивість абстрактного відображення закономірностей соціальної дійсності, що зумовлює їх особливу роль у структурі широкого кола явищ. Принцип є джерелом багатьох явищ або висновків, що належать до нього як дія до причини (принцип реальний) або як наслідки до підстави (принцип ідеальний) [173, с. 560–561]. З. Р.Кісіль, Р. В. Кісіль характеризують принципи державного управління як основні, вихідні положення, на яких ґрунтується і функціонує управлінська діяльність, і які можуть бути сформульовані у вигляді певних правил, закріплених правом [223]. Багато уваги аналізу суті принципів у своїх працях приділяє В. Я. Малиновський. Дослідник зазначає, що принципи державного управління – важлива категорія управлінської науки, будучи однією з її основ. Принципи, як поняття теорії, відображають сутність і реальність процесів державного управління, підпорядковуючись певним законам. Принципи – це специфічне поняття, змістом якого є не так сама закономірність, відносини,

взаємозв'язок, як знання про них. Вони являють собою результат узагальнення людьми об'єктивно чинних законів і закономірностей, притаманних їм загальних рис, характерних фактів і ознак, які стають загальним началом їх діяльності. Принципи управління характеризуються двома ознаками: а) належність до пізнаних наукою і практикою позитивних закономірностей; б) зафіксованість у суспільній свідомості (відповідних поняттях). Тобто принцип є результатом наукового пізнання, при цьому необхідно враховувати, що не всі закономірності, відносини і взаємозв'язки державного управління на сьогодні досліджені та сформульовані у вигляді принципів [311, с.190]. Дослідник констатує, що практична дія принципів не залежить від них самих, а повністю визначається ставленням до них людей. Отже, принципи державного управління – це фундаментальні істини, позитивні закономірності, керівні ідеї, основні положення, норми поведінки, що відображають закони розвитку відносин управління, сформульовані у вигляді певного наукового положення, закріпленого переважно у правовій формі, на основі якого будується і функціонує апарат державного управління. Принципи визначають вимоги до системи, структури, організації і процесу управління, напрямки й межі прийняття управлінських рішень. Характеризуючи той чи інший принцип, потрібно враховувати його взаємозв'язок з іншими принципами, залежність від них. Принципи взаємодіють між собою в межах цілісної системи, врівноважуючи чи посилюючи один одного, що дає змогу достатньою мірою розкрити свою природу, індивідуальність і регулюючі можливості. При цьому кожен принцип має структурно відведене йому місце [311, с. 190–192]. С. Г. Стеценко наголошує, що важливим фактором розуміння сутності державного управління є усвідомлення його принципів, під якими розуміються основні засади, закономірності, на яких базується державне управління. Значення принципів адміністративного права полягає в тому, що вони, завдяки здійснюваному свідомо узагальненню, у стислому вигляді відображають найсуттєвіші характеристики вказаної галузі права [496, с. 52].

За Г. В. Атаманчуком, принцип державного управління – це закономірності, відношення або взаємозв'язки суспільно-політичної природи та інших груп елементів державного управління (системи онтологічних елементів), виражені у вигляді певного наукового положення, закріпленого, зазвичай, у нормах права, та яке застосовується в теоретичній і практичній діяльності людей з управління [19, с.188]. Принцип, зазначає автор, – це специфічне поняття, в якому містяться не так сама закономірність, відношення, взаємозв'язок, як знання про них. Принцип є фіксація результатів наукового пізнання з усіма наслідками, що випливають звідси [19, с.186]. Звідси поняття «принцип державного управління» покликане спочатку в науковій, а потім і в правовій формі відобразити закономірності, відносини і взаємозв'язки, об'єктивно наявні в державному управлінні, та які мають особливе значення для його організації та функціонування. Воно повинно «увібрати» в себе генетичні основи принципів, їх логічні та правові форми, а також їх методологічну роль [19, с.188]. А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна у своїх працях з приводу принципів державного управління зазначають, що ними є закономірності, відносини, взаємозв'язки, керівні засади, на яких ґрунтуються його організація та здійснення, і які можуть бути сформульовані в певні правила. При цьому, наголошують науковці, принципи не повинні сприйматися як постулати. На кожному етапі розвитку суспільства і держави постає потреба виокремлення та визначення принципів державного управління, так як очевидно, що не всі його закономірності, відносини і взаємозв'язки пізнано й описано через принципи. Практичне значення і дія принципів державного управління не залежать від них самих, а повністю визначаються ставленням до них людей [152, с.37].

Як правові явища, принципи являють собою загальноприйняті норми-ідеї найвищого авторитету, що слугують основними засадами правового регулювання суспільних відносин, спрямовують їх учасників на встановлення соціального компромісу і порядку [479, с.237]. На думку М. В. Цвіка, з давніх-давен принцип вважався підвалиною, фундаментом

будь-якої соціальної системи (зокрема правової), вимоги якого поширювалися на всі явища, що належали до цієї системи. Принципи не формулюють конкретних прав і обов'язків і не завжди забезпечені конкретними законодавчими санкціями, однак від того, на яких принципах заснований правовий порядок, можна значною мірою стверджувати про характер самої держави (демократична, тоталітарна тощо). Значення принципів у праві зумовлюється тим, що вони: мають властивість вищої імперативності, універсальності, загальнозначущості, їм притаманні стійкість і стабільність протягом невизначено тривалого часу; спрямовують розвиток функціонування всієї правової системи; і зумовлюють напрями правотворчої, правозастосовної та іншої юридичної діяльності; виступають найважливішим критерієм законності дій громадян, посадових осіб та інших суб'єктів права; сприяють подоланню прогалін у праві; впливають на рівень правосвідомості в суспільстві [186, с.193]. Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний та інші правознавці акцентують увагу на тому, що однією з визначальних характеристик, що свідчить про своєрідність права в певних заданих координатах часу та простору, є принципи права. Ще за часів античності акцентувалась увага на тому, що принцип є найважливішою частиною всього (*principium est potissima pars cuiusque rei*). Безумовно, це твердження є істинним стосовно права. Принципи права мають безпосередній зв'язок із переважною більшістю ключових загальнотеоретичних питань, а саме: сутність права, норма права, правовий акт, правове регулювання, правова система тощо. Вони пов'язують право з політикою, економікою, духовним життям суспільства, забезпечують єдність різних правових процесів, форм, теорій, ідей і концепцій, понятійно-категоріальних рядів. У загальному аспекті, категорія «принцип права» має використовуватися в усіх випадках, коли йдеться про відправні засади та ідеї, що належать юриспруденції. Принципи права – це найбільш загальні та стабільні засади, що сприяють утвердженню, забезпеченню і захисту суспільних цінностей, виражають сутність права та визначають напрями його

подальшого розвитку [511, с. 120–121]. М. В. Кравчук вважає, що принципи права – це провідні засади, ідеї права, які в конкретному вигляді характеризують його зміст, визначають спрямованість правового регулювання [263, с.107]. М. І. Матузов та О. В. Малько, розмірковуючи про принципи права, визначили їх як основні, вихідні початку, положення, ідеї, які виражають сутність права, як специфічного соціального регулятора. Вони втілюють закономірності права, його природу і соціальне призначення, являють собою найбільш загальні правила поведінки, які або безпосередньо сформульовані в законі, або виводяться з його сенсу. Принципи – це своєрідні відправні пункти, що показують вектор правового регулювання. Вони є більш фундаментальними і узагальненими правилами поведінки, ніж юридичні норми; мають значну стійкість і стабільність, фіксуючись переважно в Конституціях або найважливіших законах. Принципи виступають своєрідною несучою конструкцією, на основі якої створюються і реалізуються не тільки норми, інститути або галузі, а й вся система права. Вони слугують своєрідними орієнтирами для правотворчої (впливають на весь процес підготовки і видання нормативних актів), правозастосовної і правоохоронної діяльності. Від ступеня їх дотримання в прямій залежності перебуває рівень злагодженості, стабільності і ефективності правової системи [317, с. 82–83]. В. К. Бабаєвакцентує увагу на тому, що існують: по-перше, принципи, сформульовані вченими-юристами, які виступають у вигляді фундаментальних ідей та ідеалів, що відображають досягнення правової думки, практичного досвіду, об'єктивні закономірності розвитку суспільства. Зазначені принципи складають найважливішу частину наукової та професійної правосвідомості, юридичної політики і не є обов'язковими для суб'єктів прав; по-друге, відокремлені у вигляді відносно самостійних елементів принципи права, під якими слід розуміти вихідні нормативно-керівні начала (імперативні вимоги), що визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин. За своєю суттю принципи права також представляють певні фундаментальні ідеї та ідеали, які

сформульовані на основі наукового і практичного досвіду. В цьому плані вони разом з принципами правосвідомості є найважливішими компонентами панівної юридичної ідеології. Однак, наголошує вчений, різноманітні юридичні ідеї та ідеали тільки тоді стають принципами права, коли вони безпосередньо (легально) виражені в нормативно-правових актах або інших формах права [504, с.222].

Отже, вивчення цих та інших наукових думок і точок зору щодо розуміння сутності та призначення принципів у державно-правовій сфері, дозволяє виокремити два основні підходи до їх тлумачення, зокрема, принципи це:

– світоглядні ідеї, переконання, що лежать в основі як правової матерії загалом, так і тих чи інших окремих правових явищ;

– закономірності, на яких ґрунтується державно-правове життя загалом, та його окремі складові.

Взагалі обидві точки зору є правильними, так як перша характеризує принцип як форму, результат науково-пізнавальної діяльності людини. Тоді друга відображає ті регулярності, зв'язки, що існують у суспільному житті, і становлять предмет зазначеної пізнавальної діяльності. Тобто за формою принцип – це ідея, а за сутнісним змістом – закономірність.

У зв'язку з цим, принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя, та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору.

Ключовими ознаками (властивостей) принципів вирішення податкового спору є, зокрема, те, що вони:

– зумовлені об'єктивно наявними закономірностями, взаємозв'язками у суспільному житті. Тобто принцип формується не на порожньому місці, а як результат наукового вивчення та обґрунтування сутності, природи відповідних закономірностей, взаємозв'язків, що властиві тим чи іншим

сторонам, аспектам суспільних відносин, суспільного життя;

- мають відносно стабільний, універсальний та імперативний характер;
- прямо чи опосередковано відображаються на рівні законодавства;
- мають першочергову роль відносно правових норм і виступають важливим засобом правового регулювання, особливо у тих випадках, коли мають місце прогалини права;
- характеризують глибинну правову сутність, природу досліджуваного інституту.

З приводу класифікації принципів у сфері права, серед дослідників немає єдності, що зумовлює велику кількість підходів до її здійснення. Так, наприклад, А. Д. Машков пропонує таку класифікацію правових принципів: залежно від того, на яку сферу юридичних норм у системі права поширює свій вплив той чи інший принцип права, виокремлюють: загально-правові принципи права, тобто які поширюються на правову систему, всі галузі; галузеві принципи, тобто дія яких поширюється на правове регулювання у межах певної галузі права; міжгалузеві принципи, тобто які є основоположними ідеями для кількох галузей права. Вчений зазначає, що деякі автори вважають, що в межах цієї класифікації також потрібно виділяти принципи окремих інститутів права, тобто які діють у межах окремого юридичного (правового) інституту [319]. Частина науковців пропонує принципи права класифікувати: а) за формою нормативного вираження (тобто за характером нормативного джерела, в якому вони закріплені) – такі, що закріплені в міжнародних та внутрішньодержавних деклараціях, конституціях і в поточному законодавстві; б) за сферою дії (в одній чи в кількох галузях, в праві загалом) – загальноправові, міжгалузеві, галузеві та принципи правових інститутів; в) за змістом бувають загально-соціальні (економічні, політичні та інші) і спеціально-юридичні принципи [186, с.194]. В. В. Копейчиков та П. М. Рабінович виокремлюють такі види принципів права: загальнолюдські (цивілізаційні), типологічні, конкретно-історичні (загальні, галузеві, міжгалузеві) [431, с.102; 403, с.112]. Існує позиція, згідно

з якою принципи у сфері права потрібно групувати у такий спосіб:

- 1) загальнолюдські (цивілізаційні) принципи права – це загальноприйняті норми-ідеї (основні засади), що зумовлені досягнутим рівнем розвитку людства, втілюють цивілізаційні правові здобутки протягом історії та закріплені в міжнародно-правових документах всесвітнього значення. Виникнення і подальший розвиток загальнолюдських принципів права є результатом взаємодії міжнародного і внутрішньодержавного права, тому їх основний «набір» є однаковим як для бажаного «міжнародного правопорядку», прогресивних міжнародних об'єднань, регіонально-континентальних (міждержавних) утворень, так і для демократичних націй, їх національних правових систем. Загальнолюдські принципи права ґрунтуються на таких цінностях права (принципи є їх концентрованим вираженням): гуманізм; демократизм; свобода; рівність; справедливість;
- 2) принципи національної системи права – їх «набір» має відмітні ознаки в різних правових системах, є конкретно-історичним, визначається правовими традиціями, рівнем розвитку демократії, залежить від потреб та інтересів суб'єктів їх тлумачення. Види означеної групи принципів права поділяються за сферою їх дії на: загальноправові (загальногалузеві); міжгалузеві; галузеві; підгалузеві; інституційні [479, с.239–240].

Тому, розмірковуючи про класифікацію принципів, можна погодитися з наявною дослідницькою думкою про те, що кваліфікації принципів права, здебільшого, не суперечать, а доповнюють одна одну. За їх допомоги з'являється можливість більш точно й адекватно зрозуміти їх природу, місце та значення для системи правового регулювання, створити умови для їх ефективного використання у правотворчості та правореалізації[319].

У контексті цього дослідження, у питанні класифікації принципів необхідно зважати на сферу їх регулятивного впливу. Тому принципи вирішення податкового спору доречно згрупувати у такі категорії:

- 1) загальні – принципи, які лежать в основі усієї правової матерії, вимоги цих принципів є обов'язковими і застосовуються відносно до

кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. До переліку загально-правових принципів, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, необхідно додати такі:

а) верховенство права. Жоден із правових принципів не можна порівняти із принципом верховенства права за важливістю, ступенем охоплення правових явищ та складністю розуміння. Попре те, що верховенство прийнято вважати однією із нагальних, визначальних, засадничих ідей існування сучасного демократичного суспільства, науковці досі так і не сформулювали його чіткого визначення. У доктринальних джерелах, а також офіційних документах наводиться ціла низка ознак, що характеризують цей принцип. Визначення принципу верховенства права (theruleoflaw) було вперше запропоновано англійським ученим і політичним діячем Д. Гаррінгтоном у 1656 р., як правління законів, а не людей, що являє собою інтерпретацію відомої думки Арістотеля про те, що держава, яка керується законами, є вищою за державу, яка керується людьми. Історичні витоки цього принципу можна відшукати також у природному праві та християнській доктрині. Пізніше під верховенством права стали розуміти не тільки правові обмеження влади монарха, а й свобода індивідів від державного втручання в їх приватні справи [509]. Так, згідно з Дайсі, верховенство закону означало: 1) відсутність в уряді довільних повноважень карати громадян або вчиняти дії, спрямовані проти життя і власності; 2) підпорядкування будь-якої людини, незалежно від її рангу і стану, загальному закону країни і судам загальної юрисдикції; 3) панування духу законності, тобто, вихід загальних принципів англійської конституції з результатів судових рішень... тоді як у багатьох іноземних конституціях гарантії особистих прав випливають із загальних (абстрактних) принципів конституції. Фрідріх Хайєк, один із сучасних видатних теоретиків «верховенства права», розглядає такі його характеристики: загальний характер, рівність і визначеність закону, так само, як те, що дискреційні повноваження адміністративних органів на застосування

примусових заходів завжди можна оскаржити в суді. Ф. Хайєк наголошує на різниці між законами і указами, у зв'язку зі «загальним характером» закону і зазначає, що закон ні в якому разі не повинен відноситися до конкретних індивідів і вступати в силу, в разі, якщо в момент його вступу в силу можна передбачити, яким конкретним індивідам він допоможе або зашкодить [298].

Б. Футей зазначає, що існує багато ознак верховенства права, одними із найважливіших, на його думку, є: верховенство права означає, що кожен громадянин (як приватна особа, так і державний службовець) підкоряється закону. Жодна особа, незалежно від статусу, не може бути понад законом. Особливо важливо, щоб джерелом права був народ України. Концепція справедливості полягає у винесенні судових рішень і базується на принциповій важливості процесуального права. Важливість забезпечення особистих свобод і прав: свобода слова, право збиратися мирно, свобода преси, свобода віросповідання, рівність перед законом, право на оскарження в суді, право на правову допомогу і незалежний суд. Якщо саме суд не забезпечуватиме права людини, особливо меншин та найменш захищених груп, то норми Конституції залишатимуться тільки декларацією на папері. Політична система повинна базуватися на розподілі влади з відповідною системою стримувань і противаг. Така система вимагає незалежності судової гілки влади. Як ринкова економіка не може існувати без приватної власності, так само не можна досягти верховенства права, якщо немає незалежної судової влади [546].

Особливу увагу науковому обґрунтуванню сутності, ознак та значення верховенства права приділяли раніше і продовжують приділяти сьогодні вітчизняні дослідники. Так, наприклад, А. М. Михненко та А. А. Михненко зазначають, що верховенство права забезпечує рівновагу інтересів громадян та влади, суспільства та держави. Воно означає не лише формальну законність, яка забезпечує регулярність і послідовність при досягненні та приведенні в дію демократичного порядку, а й справедливість, що ґрунтується на визнанні та повному прийнятті вищих цінностей людської особистості, гарантованої установами, що забезпечують межі її найбільшого

самовираження[173, с. 80–81]. М. І. Козюбра зазначає, що «верховенства права» – те явище, якому навряд чи можна надати універсальне визначення, придатне на всі випадки життя. У понятті верховенства права переплітаються правові й політичні, культурні й етичні мотиви, внутрішньодержавні та міжнародні, національні, цивілізаційні й загальнолюдські аспекти, наукова істина і цінності добра та справедливості, досягнення правової теорії і практичний юридичний досвід, правові ідеї та здоровий глузд. Усе це робить таку категорію досить динамічною, що не дозволяє втиснути її в межі будь-якої юридичної дефініції [241]. Однак це не означає, що не можна з'ясувати природу цього принципу – робити це, на думку вченого, необхідно шляхом визначення сутності структурних елементів верховенства права, тобто дрібніших і конкретизованіших ідей та принципів, якими, зокрема, є: наявність природних, невід'ємних і невідчужуваних прав і свобод людини, що набувають вирішального значення у відносинах між нею і державною владою; принцип розподілу влади; обмеження дискреційних повноважень; верховенство Конституції; принцип визначеності; принцип пропорційності; принцип правової безпеки і захисту довіри; незалежність суду і суддів [240]. О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський пишуть, що існують два основні підходи до визначення верховенства права: по-перше, у широкому розумінні – як модель правової організації державної влади в суспільстві, тобто як «верховенство права над державою», згідно з чим він практично охоплює всі засади правової державності; по-друге, у вузькому розумінні – як модель співвідношення права і закону в регулюванні суспільних відносин. Саме на такий підхід орієнтує ст. 8 Конституції України, яка декларує визнання і дію принципу верховенства права, роз'яснюючи його зміст, зокрема, як: 1) найвищу юридичну силу Конституції, яка уособлює найвищі правові цінності та передбачає, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції і повинні відповідати їй; 2) пряму дію норм Конституції, яка передбачає гарантування звернення до суду для захисту конституційних прав безпосередньо на її

підставі [509]. М. В. Цвік з приводу верховенства права зазначає, що його сутністю є твердження про те, що право відносно до держави, є первинним. Держава не створює право, а лише дає юридично завершені формулювання, в яких закріплюються уявлення про справедливість, що об'єктивно склалися в суспільстві і потребують державного захисту. Верховенство права вимагає, щоб як мета діяльності держави, так і сама ця діяльність визначалися правовими рішеннями законодавців. Його реалізація забезпечує незалежність державного апарату від зміни правлячих політичних сил, а також відносну безперервність розвитку держави в умовах постійних змін, що відбуваються в житті суспільства і навіть стають передумовою таких змін. Панування права в житті суспільства забезпечує створення демократичних державних структур, воно гарантує верховенство Конституції, як найвищого за юридичною силою нормативно-правового акту, а також правових законів, підвищення їх якості, здійснення принципу поділу влади та інше. Загалом, верховенство права означає, що не тільки громадяни, але й передусім сама держава, її органи та державні службовці повинні діяти винятково в межах права. За допомогою права і через правові закони, правова держава самообмежує себе. У правовій державі повинні управляти не окремі особи, а правовий закон. У ній неприпустиме адміністративне свавілля, а тому доти, допоки держава не буде реально обмежена правом, правовим законом, вона не може вважатися правовою. Пов'язаність усіх суб'єктів правовідносин правом протистоїть будь-яким формам свавілля, анархії, правопорушень [186, с. 153–154]. К. Ю. Валігура, розмірковуючи над сутнісним змістом досліджуваного принципу, доходить висновку, що «верховенство права» – це явище, яке не піддається точному визначенню. Можна лише визначити структурні елементи, які є його складовими, тобто – це система цілей, цінностей, інститутів і процедур, які гарантують і забезпечують захист прав людини і основоположних свобод. Елементи цієї системи мають утворювати мережу гармонійно узгоджених зв'язків, що й формують цілісну правову картину зазначеного явища. Феномен верховенства права може бути

розкритий тільки за умови дотримання певних гносеологічних позицій щодо права: повинно мати місце розрізнення права і закону; право потрібнорозглядати не як акт державної волі, а як соціальний феномен, пов'язаний із такими категоріями, як справедливість, свобода, рівність, гуманізм; право має розглядатись у нерозривному зв'язку з правами людини. Саме верховенство права пов'язується з підпорядкуванням суспільству й громадянину державних органів і конституційного регулювання такого впорядкування за допомогою визначення повноважень, сфер і можливостей державного втручання в особисте життя громадян, правову регламентацію цих аспектів діяльності держави з одночасним утворенням інституційних й інших гарантій прав людини [100, с. 7–8]. Дослідниця наголошує, що принцип верховенства права є одним із найважливіших європейських принципів та головною засадою європейського права. Європейський суд з прав людини розкриває зміст принципу верховенства права через формулювання вимог, які виводяться з цього принципу: про якість закону, захист від свавілля, про доступ до суду, вимогу (принцип) правової визначеності, про обов'язковість судових рішень, про невтручання законодавчої влади у здійснення правосуддя [100, с. 8].

Окрім доктринальних джерел, тлумачення верховенства права можна знайти й у законодавчих джерелах та судовій практиці КСУ. Так, наприклад, у статті 6 КАС України закріплено, що зміст верховенства права полягає у тому, що: «суд під час вирішення справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Суд застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини. Звернення до адміністративного суду для захисту прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується. Забороняється відмова в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке

регулює спірні відносини»[239]. КСУ у своєму рішенні в справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02.11.2004 року № 15-рп/2004, розтлумачив, що верховенство права, зазначене у статті 8 Конституції України, потрібно розуміти, як панування права у суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством, як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою дістала відображення в Конституції України [435].

Отже, верховенство права – це надзвичайно багатоаспектний принцип, який проявляється у низці більш дрібних принципів та імперативів, згідно яких організовано та функціонує суспільно-правове життя в державі. Якщо говорити безпосередньо про вирішення податкових спорів, то у такому випадку досліджуваний принцип виражається у тому, що:

– права, свободи і законні інтереси людини та громадянина є найвищою соціальною цінністю і прямо гарантуються Конституцією України. Кожен випадок їх протиправного обмеження чи порушення, зокрема з боку суб'єктів владних повноважень, дозволяє особі застосовувати будь-які не заборонені законом засоби їх захисту, зокрема звертатися до компетентних органів влади із вимогою про захист та (або) відновлення їх порушених прав, свобод, законних інтересів;

– під час вирішення справи, юрисдикційний орган повинен, передусім, керуватися нормами Конституції України, які уособлюють визнані та

прийняті у суспільстві ідеї щодо правової справедливості, свободи та рівності. Тобто вирішуючи справу, юрисдикційний орган не може застосовувати, покладати в основу своїх рішень законодавчі положення, які не відповідають конституційним нормам;

б) законність, яка, як зазначають низка дослідників, є одним із провідних принципів суспільно-політичного ладу, що являє собою найбільш загальну, широку і категоричну вимогу правомірної поведінки (діяльності) суб'єктів суспільних відносин у сфері як правотворчості, так і правореалізації. Зміст принципу законності становить система більш конкретних вимог: загальності законності, що означає обов'язковість законів та інших нормативно-правових актів для всіх учасників суспільних відносин без винятку; забезпечення верховенства права і закону в діяльності органів і посадових осіб, громадян та їх об'єднань; забезпечення рівності усіх перед законом; незалежність правосуддя; невідворотність покарання за здійснення правопорушень тощо. Ці вимоги законності, натомість, конкретизуються в більш детальних вимогах, спрямованих на регулювання поведінки суб'єктів права в окремих сферах державної і суспільної діяльності [186, с.386]. Законність, як принцип, пише М. В. Цвік, лежить у сфері вимог, які виступають умовами визнання правомірності чи неправомірності дій (поведінки, діяльності) суб'єктів суспільних відносин [186, с. 386–387]. О. П. Віхров, І. О. Віхрова трактують законність, як суспільно-політичний режим, який полягає у пануванні права і закону в суспільному житті, здійсненні приписів правових норм усіма учасниками суспільних відносин, послідовній боротьбі з правопорушеннями і свавіллям у діяльності посадових осіб, у забезпеченні порядку та організованості в суспільстві. Принципами законності, на думку дослідників, є: 1) єдність законності. Розуміння і застосування законів повинно бути однаковим на всій території держави; 2) загальність законності – характеризує дію законності за колом осіб. Правові приписи повинні виконувати всі. У суспільстві не повинно бути будь-якої організації або окремої особи, виведених з-під впливу законності,

на яких би її вимоги не поширювалися; 3) доцільність законності. Критерієм оцінки ролі законності повинно бути те, як вона сприяє досягненню мети держави і суспільства, наскільки вона забезпечує вирішення завдань соціального прогресу, захист прав і свобод громадян. З точки зору мети правового регулювання, у будь-якій ситуації важливо дотримуватися приписів закону; 4) верховенство права над законами [507]. О. Ф. Скакун тлумачить законність, як комплексне (принцип, метод, режим) соціально-правове явище, що відображає організацію і функціонування суспільства на правових засадах, гармонійний зв'язок особи, влади, права і закону в конкретній державі. Термін «законність» є похідним від термінів «право» і «закон» і, будучи комплексним поняттям, охоплює всі сторони життя права – від його ролі у створенні закону й інших формальних джерел права до реалізації їх норм у юридичній практиці. Науковець акцентує увагу на необхідності розрізняти формальну і правову законність. Перша, тобто формальна законність, – офіційне дотримання будь-яких норм, що закріплені в приписах законів (виражається через зовнішню ознаку, яка не залежить від змісту приписів, їх відповідності чи невідповідності сутності права). Правова законність, як принцип, – це провідне загальноприйняте правило імперативного характеру, що виражене у нормах-ідеях найвищого авторитету і потребує від державних органів та їх посадових осіб, громадян та їх об'єднань діяти правомірно, у межах правових норм, закріплених у приписах усіх чинних джерел (форм) права [479, с. 489–490].

Отже, законність, як принцип вирішення податкового спору, ґрунтується на таких вимогах:

– юрисдикційні органи не мають права відмовити у вирішенні податкового спору, якщо розв'язання таких віднесено законом до його компетенції, і таке звернення здійснене особою на законних підставах та у встановлених законом формі й порядку;

– сторони спору, юрисдикційний орган та інші учасники справи з його вирішення повинні реалізовувати свої права та виконувати обов'язки у межах

і порядку, визначених законом;

– вимоги закону не можуть підмінятися міркуваннями доречності, розумності чи корисності. Єдиною підставою обґрунтованого невиконання законодавчих положень під час вирішення податкового спору є їх невідповідність принципу верховенства права;

в) рівність осіб перед законом. Принцип рівності людей перед законом закріплений у статті 21 Конституції України: «...усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах. Права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними. Громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками. Рівність прав жінки і чоловіка забезпечується: наданням жінкам рівних з чоловіками можливостей у громадсько-політичній і культурній діяльності, у здобутті освіти і професійній підготовці, у праці та винагороді за неї; спеціальними заходами щодо охорони праці і здоров'я жінок, встановленням пенсійних пільг; створенням умов, які дають жінкам можливість поєднувати працю з материнством; правовим захистом, матеріальною і моральною підтримкою материнства і дитинства, включаючи надання оплачуваних відпусток та інших пільг вагітним жінкам і матерям» [184]. І хоча у положеннях Основного Закону України йдеться тільки про рівність людей перед законом, аналіз чинного законодавства (зокрема процесуального) дає змогу стверджувати про те, що така вимога стосується будь-якого учасника правовідносин, незалежно від його природи. Отже, рівність перед законом у такому випадку означає, що під час вирішення податкових спорів, однакові (однойменні) суб'єкти користуються рівним обсягом можливостей та несуть однакові обов'язки. До суб'єктів, що перебувають у однаковому правовому становищі не можуть застосовуватися будь-які привілеї, переваги чи, навпаки, обмеження з підстав наявності чи відсутності у них певних

властивостей;

г) принцип доступності. Ця засаднича вимога передбачає, що держава, по-перше, гарантує право кожній особі, яка є учасником податкових відносин, безперешкодно звертатися за захистом своїх порушених прав, свобод, законних інтересів до відповідних адміністративних та (або) судових органів; по-друге, створює та забезпечує належне функціонування такої системи органів влади, що вирішують податкові спори, яка б дозволяла учасникам податкових відносин швидко і без особливих ускладнень реалізувати своє право на звернення, зокрема оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів;

2) спеціальні, тобто такі, що застосовуються під час вирішення різноманітних юридичних спорів. Ці принципи, зазвичай, мають міжгалузевий характер, тобто притаманні декільком галузям права. В українській системі права існує низка міжгалузевих принципів, що є яскравим свідченням того, що усі правові галузі тією чи іншою мірою пов'язані між собою, внаслідок чого і забезпечується єдність та цілісність вітчизняної правової системи. У контексті цього дослідження найбільший інтерес представляють такі спеціальні принципи:

а) гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів. Так, згідно зі ст. 10 КАСУ, розгляд справ в адміністративних судах проводиться відкрито, крім випадків, визначених цим Кодексом. Будь-яка особа має право бути присутньою у відкритому судовому засіданні. Від особи, яка бажає бути присутньою у судовому засіданні, забороняється вимагати будь-які документи, крім документа, що посвідчує особу. Особи, присутні в залі судового засідання, представники засобів масової інформації можуть проводити в залі судового засідання фотозйомку, відео- та аудіозапис з використанням портативних відео- та аудіотехнічних засобів без отримання окремого дозволу суду, але з урахуванням обмежень, встановлених цим Кодексом. Розгляд справи у закритому судовому засіданні проводиться у випадках, коли відкритий судовий розгляд може мати наслідком

розголошення таємної чи іншої інформації, що охороняється законом, необхідності захисту особистого та сімейного життя людини, а також в інших випадках, визначених законом [239]. Також потрібно відмітити статтю 11 цього кодексу, відповідно до якої ніхто не може бути позбавлений права на інформацію про дату, час і місце розгляду своєї справи або обмежений у праві отримання в суді усної або письмової інформації про результати розгляду його судової справи. Будь-яка особа, яка не є учасником справи, має право на доступ до судових рішень у порядку, встановленому законом. Особи, які не брали участі у справі, якщо суд вирішив питання про їхні права, свободи, інтереси та (або) обов'язки, які подали апеляційну чи касаційну скаргу на відповідне рішення, мають право ознайомлюватися з матеріалами справи, робити з них витяги, знімати копії з документів, долучених до справи, одержувати копії судових рішень в порядку, передбаченому цим Кодексом. Інформація щодо суду, який розглядає справу, учасників справи та предмета позову, дати надходження позовної заяви (скарги) або будь-якої іншої заяви або клопотання у справі, зокрема особи, яка подала таку заяву, вжитих заходів забезпечення позову та (або) доказів, стадії розгляду справи, місця, дати і часу судового засідання, руху справи з одного суду до іншого, є відкритою та підлягає невідкладному оприлюдненню на офіційному веб-порталі судової влади України в порядку, визначеному Положенням про Єдину судову інформаційно-телекомунікаційну систему [239]. Отже, ці принципи покликані забезпечити:

– по-перше, належну поінформованість учасників справи, а також інших осіб, яких вона може стосуватися, про хід та результати розгляду справи;

– по-друге, громадський контроль за діяльністю суду.

У межах адміністративного вирішення податкового спору, принцип гласності та відкритості має суттєві обмеження, так як за загальним порядком такі справи вирішуються у закритому засіданні. Проведення ж його у відкритій формі відбувається тільки за клопотанням скаржника (його

представника). Так, у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916 закріплено, що розгляд матеріалів скарг платників податків відбувається у закритому засіданні. Розгляд матеріалів скарг у відкритому засіданні відбувається винятково на підставі письмового клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги, що додається, яке повинно містити: перелік осіб з числа передбачених у пункті 5 розділу I цього Наказу, залучення яких необхідне для розгляду матеріалів скарги у відкритому засіданні; надання згоди на розголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника, що становлять конфіденційну інформацію, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків; надання згоди контролюючому органу на присутність залучених осіб під час відкритого засідання. Не допускається відкритий розгляд скарги, якщо в матеріалах справи наявні відомості, що становлять державну таємницю [418];

б) неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору. Ці принципи є важливою гарантією того, що рішення у справі буде обґрунтованим і позбавленим суб'єктивізму. Вони вимагають від юрисдикційного органу ретельно та безсторонньо підходити до з'ясування і дослідження усіх обставин справи, встановлення яких є необхідним для прийняття справедливого та законного рішення;

в) змагальність сторін та диспозитивність. Відповідно до статті 9 КАС України, розгляд і вирішення справ в адміністративних судах здійснюються на засадах змагальності сторін та свободи в наданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості. Суд розглядає адміністративні справи не інакше, як за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, в межах позовних вимог. Суд може вийти за межі позовних вимог, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від

порушень з боку суб'єктів владних повноважень. Кожна особа, яка звернулася за судовим захистом, розпоряджається своїми вимогами на свій розсуд, окрім випадків, встановлених цим Кодексом. Таким правом користуються й особи, в інтересах яких подано позовну заяву, за винятком тих, які не мають адміністративної процесуальної дієздатності [239]. У випадку вирішення податкових спорів у адміністративному порядку, означені принципи також діють, хоча йтися про повноцінну змагальність сторін тут навряд чи може.

Змагальність сторін та диспозитивність забезпечують:

– по-перше, забезпечують сторонам спору рівні можливості у доведенні правоти своєї позиції;

– по-друге, встановлюють, що учасники справи на власний розсуд можуть користуватися своїми матеріальними і процесуальними правами щодо вирішення спору, окрім випадків, прямо визначених законом. Наприклад, позивач має право на будь-якій стадії судового процесу відмовитися від позову, а відповідач має право визнати позов повністю або частково. Крім того, сторони можуть досягнути примирення на будь-якій стадії судового процесу, що є підставою для закриття провадження в адміністративній справі. Однак суд не приймає відмови позивача від позову, визнання позову відповідачем і не визнає умов примирення сторін, якщо ці дії суперечать закону або порушують чий-небудь права, свободи чи інтереси [239];

г) обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій бездіяльності. Так, відповідно до ПК України, під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган [388]. Згідно з КАС України, в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування

правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посылатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин [239];

д) оскаржуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору. Цей принцип не обмежує сторони спору одним єдиним рішенням у справі окремого адміністративного чи судового органу і дозволяє їм домагатися справедливості в інших, вищестоящих інстанціях у порядку, визначеному законодавством;

3) специфічні принципи, які притаманні лише або переважно вирішенню податкових спорів. До цієї групи належать такі засадничі положення:

а) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, відповідно до ПК України, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [388]. Цей принцип логічно доповнює вищезгаданий принцип презумпції винуватості суб'єкта владних повноважень і посилює гарантії прав менш захищеної сторони спору – платника податків. Крім того, він зобов'язує юрисдикційний орган у випадку, коли законодавство, у зв'язку з наявними у ньому недоліками, допускає прийняття рішення як на користь платника податків, так і контролюючого органу, приймати його на користь першого (тобто платника податків);

б) принцип «презумпції добросовісності платника податків» – означає, що подані платником контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські

операції, що є об'єктом оподаткування та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом [334]. Крім того, згідно із принципом презумпції добросовісності платника податків платник податків не може відповідати за порушення, допущені іншими особами, якщо не було доведено його безпосередню участь у правопорушенні [357]. Однак протягом останніх років судова практика з цього приводу є неоднозначною – досить часто суди у своїх рішеннях виходять із принципу розумної добросовісності або обачності платника податків, який передбачає обов'язок доведення платником податків вжиття ним усіх необхідних заходів щодо перевірки добросовісності його контрагента. Такий підхід є спірним, так як, по-перше, суперечить принципу покладання на контролюючий орган обов'язку доведення правомірності і обґрунтованості своєї позиції; по-друге, як зазначають юристи, не відповідає принципу індивідуальної відповідальності осіб [357; 548].

Отже, запропонована класифікація принципів вирішення податкових спорів не є єдино правильною, однак вона досить чітко та змістовно відображає коло, сутність та значення ключових принципів, на яких ґрунтується інститут вирішення податкових спорів [79].

3.4. Форми та способи вирішення податкового спору

Окрім принципів вирішення податкового спору, правового статусу його сторін та юрисдикційного органу, уповноваженого його розглядати, важливими питаннями є форми і способи розв'язання цього спору, вивчення яких дозволяє з'ясувати, у якому вигляді та у який спосіб це відбувається. Спершу потрібно з'ясувати зміст терміну «форма». У словниках іншомовних слів та тлумачних словниках сучасної української мови він трактується як:

– устрій, обриси, контури предмета, його зовнішній вигляд;

- пристрій, шаблон, за допомогою якого чомусь надається певний зовнішній вигляд;
- тип, будова, спосіб організації чого-небудь;
- зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний із його сутністю, змістом;
- спосіб існування змісту, його внутрішня структура, внутрішня організація і зовнішній вираз;
- встановлений зразок, порядок чого-небудь;
- спосіб здійснення, виявлення будь-якої дії [481, с.622; 105, с. 1543–1544; 521с. 503–504].

Форма є однією із основоположних філософських категорій. С. С. Гогоцький зазначає, що форма – зовнішні обриси, якими одна річ відділяється від інших. Але, наголошує вчений, форма може бути і внутрішньою, тобто невидимою, тільки такою, що мислиться, розуміється. І в цьому сенсі форма відрізняється від самої речовини або змісту: можна викладати одну і ту ж думку різними способами. У зв'язку з цим, у філософії під формами розуміються, по-перше, ті як би кути внутрішнього зору, наприклад, якості, кількості, причини і дії тощо, під якими нам властиво розглядати всі речі: так, наприклад, можна розглядати одну і ту ж річ, або як причину, або дію, або з боку її якості, кількості тощо. По-друге, під формами розуміють – поняття, судження і умовисновки, в яких об'єднується всілякий даний матеріал, і самі ці єдності потім розглядаються в якихось співвідношеннях. Під формою навчання розуміють спосіб передачі учневі предмета навчання [125, с. 249–250]. І. Т. Фролов зазначає, що форма фіксує різноманітні модифікації існування змісту [534, с. 519–520].

Отже, форма – це поняття, що застосовується для позначення зовнішнього вигляду, в якому виражається, існує певна сутність, зміст (як матеріальний, так і нематеріальний). Форма відображає те, у який спосіб організовано систему, об'єкт, предмет, дію, думку тощо. У зв'язку з цим, поняття форми знаходить своє продовження і у таких категоріях, як

структура, порядок, організація [534, с. 519–520], і досить часто застосовується як взаємозамінні.

У правознавстві поняття форми використовується досить часто, зазвичай, у складі різноманітних понятійно-термінологічних конструкцій, зокрема: форма правління, яка являє собою спосіб організації державної влади, порядок утворення та діяльності державних органів, компетенція і взаємозв'язок між собою, а також взаємовідносини з населенням країни (ступінь участі населення в їхньому формуванні) [402]; форми управління, які являють собою, на думку О.І. Остапенко, зовнішній практичний прояв конкретних дій, що здійснюються органами державної виконавчої влади, з метою і в процесі виконавчої та розпорядчої діяльності [7, с.83]. Натомість, В. К.Колпаков зазначає, що форми управління у найзагальнішому вигляді – це той чи інший спосіб зовнішнього вираження (оформлення) змісту цієї діяльності [243, с. 198–199]. На думку Д. М. Павлова, форма державного управління – це зовнішньо виражена дія, волевиявлення виконавчо-розпорядчого органу (посадової особи), здійснювана в межах режиму законності та його компетенції для досягнення управлінської мети [368, с. 62]; форми державно-управлінської діяльності – зовнішні, постійні й типізовані вияви практичної активності державних органів щодо формування й реалізації управлінських цілей і функцій та забезпечення їх власної життєдіяльності [173, с.418]; форми взаємодії, які В. М. Тертишник тлумачить, як спосіб організації діяльності, яка включає в себе комплекс способів і прийомів взаємодії, систему зв'язків і правовідносин, суб'єктів, які взаємодіють між собою [514, с. 6]. На думку О.О. Орлової, форма взаємодії – це зовнішнє вираження погодженої діяльності її суб'єктів, з метою виконання завдань, що поставлені перед ними [362, с.741]; форми права, що являють собою способи зовнішнього вираження і закріплення правових норм [186, с.293]; правова форма діяльності – організаційно-управлінська форма діяльності уповноважених на те суб'єктів, завжди пов'язана зі здійсненням юридично значущих дій (розглядом юридичних справ) у порядку,

визначеному законом [480, с.506]; форма захисту суб'єктивних прав – певний порядок захисту права особою самостійно або певним органом [137; 582, с. 148; 581];тощо.

Отже, у правовій сфері термін форма використовується, зазвичай, для відображення того вигляду, в якому існують та функціонують ті чи інші правові явища, процеси, того способу, у який вони організовані.

Аналіз чинного законодавства дає змогу виокремити дві основні форми вирішення податкових спорів – адміністративну та судову. Перша, тобто адміністративна, – форма вирішення податкового спору, передбачає участь у цьому процесі адміністративного юрисдикційного органу, яким виступає вищестоящий контролюючий орган відносно до того, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються. Так, відповідно до Наказу Міністерства України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916, скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів у місті Києві, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи. Рішення центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, прийняте в результаті розгляду скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку [418].

У наукових колах висловлюються різні точки зору, з приводу доречності існування поряд із судовою адміністративної форми захисту прав, свобод і законних інтересів осіб, зокрема шляхом оскарження рішень дій, бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Так, наприклад, О. Г. Циганов у своїх дослідженнях зазначає, що адміністративне оскарження ні в якому

разі не можна розцінювати як обмеження права на правовий захист. Воно, навпаки, є додатковою гарантією захисту прав та законних інтересів приватної особи. Водночас, наголошує вчений, ця форма безперечно, вимагає розвитку і, підтримуючи позицію В. І. Полуховича та О. Г. Циганова, наголошує, що необхідна більша уніфікація загальних рис процедури адміністративного оскарження, чітке визначення етапів проходження скарги особи, переліку можливих варіантів рішень, обов'язків посадових осіб з інформування скажника про наслідки та процедури тощо [397, с.14]. Право на загальне адміністративне оскарження є необмеженим, невідчужуваним правом громадян. Кожна приватна особа може подати скаргу, якщо вона вважає, що рішення чи дії органів публічної влади (посадових осіб) є неправомірними й порушують права, свободи чи законні інтереси [566]. С. І. Агафонов акцентує увагу на тому, що ефективність адміністративно-правового захисту прав громадян і юридичних осіб проявляється в оперативності вирішення справи, в оперативності виправлення помилок тощо [302, с.183]. Досить змістовну думку щодо адміністративно-правової форми захисту висловив М. В. Лошицький, зазначаючи, що не применшуючи значення судового захисту прав особи, потрібно відзначити важливість збереження та оновлення інституту адміністративного оскарження. До безпосередніх переваг адміністративного оскарження над судовим можна зарахувати його економічність, оперативність, меншу формалізованість. Ефективне адміністративне оскарження суттєво зменшує навантаження й на судову владу. Показовим у цьому сенсі є іноземний досвід. Наприклад, у ФРН адміністративне оскарження є обов'язковою стадією, але навіть попри значне «відсіювання» багатьох потенційних судових спорів ще на стадії адміністративного оскарження та принципово відмінні фінансові можливості наших країн, позивачі в адміністративних судах Німеччини чекають слухання справи місяцями, а то й роками [306; 6; 220].

Необхідно зважати на економічний аспект нашого життя, адже

ефективність судового захисту значною мірою залежить від його своєчасності. Переважно в порядку адміністративного оскарження є можливість переглянути рішення на предмет його доречності. Крім того, необхідно пам'ятати, що суд, навіть визнавши оскаржуване рішення незаконним, не може прийняти позитивне рішення замість адміністративного органу, й особа ще чекатиме, поки орган виконає судове рішення і прийме відповідний адміністративний акт. У зв'язку з цим, адміністративне оскарження є додатковою гарантією захисту прав і законних інтересів особи [6, с.71; 220, с.175; 153, с. 206–207; 306]. С. П. Кучер, розмірковуючи безпосередньо про вирішення конфліктних ситуацій у податковій сфері, зазначає, що досудовий, або адміністративний порядок оскарження актів податкових органів нормативного характеру, дій (бездіяльності) посадовців податкових органів має низку переваг для платника податків, зокрема:

- простота і оперативність розгляду;
- відсутність сплати державного мита;
- можливість визначити позицію вищестоящого податкового органу [287, с. 108].

В. О. Курило, розмірковуючи над необхідністю і корисністю адміністративних процедур для вирішення податкових спорів, посилається на досвід провідних зарубіжних держав, де ця форма використовується дуже активно. Так, зазначає правник, завдяки чіткому налагодженому механізму досудових (адміністративних) процедур із вирішення спірних податкових правовідносин, тільки незначна частка спорів у відповідній державі надходить на розгляд до судових органів. Наприклад, специфічність адміністративних процедур із розгляду податкових спорів у Великобританії полягає в тому, що в межах її правової системи передбачено першу та другу адміністративну інстанцію розгляду спірних податкових правовідносин. Адміністративними органами, які уповноважені на розгляд податкових спорів, є спеціальні трибунали, до сфери компетенційних повноважень яких належить винятково здійснення розгляду податкових спорів, які виникають

між публічно-владним суб'єктом податкового права (контролюючим органом) та правозобов'язаним суб'єктом податкових відносин (платником податків) [282].

А. С. Захаров у своїх працях також зазначає важливість адміністративної форми вирішення спорів у податковій сфері, при цьому він підкреслює, що ефективність позасудового механізму відстоювання прав платників податків безпосередньо залежить від сумлінності виконання ними обов'язків, встановлених чинним законодавством про податки і збори. Сумлінність припускає неухильне виконання платником податків, платником зборів, податковим агентом усієї системи формальностей і вимог [193, с. 16].

Отже, аналіз наукових позицій цих та інших дослідників, а також відповідного зарубіжного досвіду переконливо свідчить про те, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її перевагами, зокрема, є:

- відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги;

- дешевизна, так як використання цієї форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів;

- оперативність вирішення справи. Законодавством передбачено, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають за днем отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Керівник контролюючого органу (заступник керівника або інша уповноважена посадова особа) може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків у понад двадцятиденний строк, але не більше шістдесяти календарних днів, та письмово повідомити про це платника податків до закінчення строку, визначеного в пункті 2 цього розділу [418].

Однак, законодавство, передбачаючи можливість продовження строків вирішення справи контролюючим органом, не встановлює хоча б приблизного переліку умов, обставин, наявність яких обґрунтовує правочинність подовження цих строків. Така ситуація створює сприятливі підстави для штучного затягування вирішення спору, наприклад, з метою тиску на скаржника; надання контролюючим органам, рішення, дії чи бездіяльність яких оскаржуються, більше часу для «вигадування» обґрунтування такої своєї поведінки. Ця прогалина має бути усунена, шляхом визначення конкретних фактичних умов чи обставин, наявність яких є підставою для продовження вищезгаданих строків. Натомість, як важливу позитивну гарантію прав скаржника, потрібно відзначити, що згідно з чинним законодавством, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом двадцятиденного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи), така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, що настає за останнім днем зазначених строків. Скарга вважається також повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення керівника контролюючого органу (заступника керівника або іншої уповноваженої посадової особи) про продовження строків її розгляду не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку [418].

Для порівняння, суд має розпочати розгляд справи по суті не пізніше, ніж через шістьдесят днів з дня відкриття провадження у справі, а у випадку продовження строку підготовчого провадження – не пізніше наступного дня з дня закінчення такого строку. По суті справа розглядається судом протягом тридцяти днів з дня початку розгляду справи. У випадку використання спрощеного позовного провадження, суд розглядає справи протягом розумного строку, але не більше шістьдесяти днів із дня відкриття провадження у справі. Розумний строк у КАС України визначено, як найкоротший строк розгляду і вирішення адміністративної справи, достатній

для надання своєчасного (без невиправданих зволікань) судового захисту порушених прав, свобод та інтересів у публічно-правових відносинах [239];

– зменшує навантаження на судову владу, а також дозволяє скаржнику, якщо адміністративне вирішення справи не задовільнило його інтереси, і він має намір звернутися за вирішенням спору до суду, більш ретельно та змістовно підготуватися до судового розгляду. Адже після адміністративної процедури, йому (скаржнику) значною мірою вже відома позиція і доводи контролюючого органу, як сторони спору.

Однак адміністративна форма має певні недоліки, основними з-поміж яких є те, що:

– по-перше, юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має щодо останнього організаційно-управлінські повноваження. Така ситуація, враховуючи досить невисокий рівень правової свідомості, правової та професійної культури державних службовців у нашій державі, а також існування у владних структурах т. зв. кругової поруки, дає суттєві підстави сумніватися у тому, що така форма забезпечує неупереджене та об'єктивне вирішення спору;

– по-друге, недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори. Це, зокрема, зумовлено тим, що вирішення податкових спорів є супутньою, а не основною функцією тих адміністративних органів, до компетенції яких належить їх розв'язання;

– по-третє, досить загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації цієї форми, що зумовлює наявність у ньому певних прогалин та інших недоліків.

Що стосується способів вирішення податкового спору у межах адміністративної форми, то він фактично один – це проведення розгляду справи у засіданні (закритому чи відкритому). Ніяких інших способів вирішення спірної ситуації між платником податків і контролюючим органом – наприклад, шляхом переговорів, – у чинному законодавстві не передбачено.

Єдине, що передбачено адміністративним порядком, це можливість скаржника повністю або частково відкликати скаргу.

Враховуючи зазначене, необхідно запровадити як альтернативу розгляду податкового спору в адміністративному порядку переговорну форму, яка б давала змогу сторонам врегулювати спірне відношення шляхом взаємних домовленостей і погоджень. Такі переговори мають відбуватися за участю третього безстороннього учасника справи, який неупереджено спостерігатиме за ходом переговорів і фіксуватиме їх результати. У світовій практиці такий інститут отримав назву медіації, а суб'єкт, який допомагає сторонам віднайти спільне рішення – медіатор. Останній (медіатор), на відміну від юрисдикційних органів, безпосередньо не вирішує спору, а виступає посередником, який консулює сторони, з метою знаходження ними між собою порозуміння з приводу обставин справи і вичерпання предмету спору.

На необхідності розвитку медіації, як форми вирішення податкового спору, все частіше останнім часом наголошують як представники наукових кіл, так і юристи-практики. Так, наприклад, С.О. Осятинський у своїх працях відмічає, що судовий спосіб вирішення спору пов'язаний, передусім, зі складною формальною процедурою, судовими витратами і проблемою виконання судового рішення, що натомість актуалізує альтернативні (позасудові) способи вирішення публічно-правових спорів. Альтернативне вирішення спорів включає процес і методи вирішення суперечок, що перебувають поза державним судовим процесом. До таких способів вирішення спорів податкового характеру вчений відносить медіацію (посередництво), під якою розуміє добровільний і конфіденційний процес розв'язання будь-якого спору, в якому нейтральна третя особа допомагає сторонам досягнути домовленості (згоди) в їх суперечці, шляхом переговорів [493, с.30; 367]. Особливості процедури медіації, продовжує науковець, полягають у тому, що: а) участь сторін спору в процесі медіації є добровільною, медіатор – вільно обраний сторонами, а кожна сторона має

можливість у будь-який момент вийти з процесу; б) у медіації сторони самі виробляють і приймають рішення; в) медіація – це процес, в якому нічого не вирішується без згоди сторін спору. Під час цього процесу всі рішення приймаються тільки за взаємною згодою сторін, і обидві сторони добровільно беруть на себе обов'язки виконувати прийняті ними рішення. Зрозуміло, що сторони роблять це лише тоді, коли задоволені такими рішеннями. Під час судового розгляду справи діє принцип обов'язковості судового рішення; г) основна мета медіації – пошук порозуміння, тобто за допомогою посередника обговорюються різні варіанти вирішення конфлікту і спільно обирається той із них, який обидві сторони вважатимуть найкращим. Медіація дає можливість зберегти відносини на перспективу; д) ризик медіації мінімальний, так як кожна сторона в будь-який момент може відмовитися від продовження процесу переговорів; е) процес медіації відносно нетривалий та є економічно вигідним для сторін, порівняно з судовою процедурою вирішення спору [493, с. 32; 367].

О. Семенюк зазначає, що сьогодні вже ні в кого не виникає сумнівів, що медіація є одним з найкращих інструментів вирішення спорів. Медіація, на його думку, має бути:

- достатньо зручною та відносно дешевою, з точки зору часу та матеріальних ресурсів, процедурою. Адже не секрет, що часто представники малого бізнесу майже не в змозі оскаржити рішення податкових органів, з огляду на дуже високі судові витрати, та вимушені погоджуватись з необґрунтованими донарахуваннями контролюючих органів;

- процедура медіації має здійснюватись на рівні місцевих територіальних органів, адже на практиці для більшості платників податків навіть адміністративне оскарження на рівні області, а згодом і на рівні столиці, є вкрай незручною та доситьзатратною процедурою;

- регламентований процес в часовому плані. Адже медіація, як процес, не може бути безкінечною – вона повинна мати розумні терміни проведення (наприклад, строк в 30 днів – на рівні строку адміністративного оскарження).

Впровадження медіації в податкову сферу значно спрощує адміністрування податкової сфери та знижує тиск на бізнес і мінімізує корупційні ризики. Від впровадження цієї процедури у вигаши залишаються обидві сторони – як держава, так і платники податків [468].

Л. Церетеллі, розмірковуючи про медіацію у податковій сфері, зазначає, що медіація – це відносно нове поняття для нашої бізнес-спільноти. Як і все нове, воно сприймається з недовірою, а в деяких випадках – навіть з явним скепсисом. Причина – в недостатній поінформованості про можливості медіації та рівень її затребуваності в інших країнах. Безперечно, не варто хапатися за все іноземне, але раціональний досвід треба вивчати і, за можливості, застосовувати. Медіація – це альтернативний спосіб вирішення спору за участю третьої нейтральної, неупередженої сторони – медіатора. На відміну від формального судового чи господарського процесу, під час медіації сторони доходять згоди самі – медіатор не приймає рішення за них. Роль медіатора полягає не в тому, щоби вирішити конфлікт. Він тільки допомагає знайти варіант рішення, який відповідатиме інтересам всіх сторін, залучених до конфлікту. Тобто, медіація – це особлива форма посередництва, яка може бути використана під час вирішення різнопланових спорів [561].

О. О. Шишов також акцентує увагу на назрілій необхідності впровадження альтернативних способів урегулювання податкових спорів. Основна мета таких способів – оперативне вирішення спірних питань між платником податків і податковим органом за участю уповноваженого посередника (медіатора) або незалежного арбітра, які забезпечують справедливий і неупереджений розгляд суперечки. При цьому, наголошує вчений, врегулювання спорів за допомогою примирливих процедур не є обов'язковим для платника податків і не позбавляє його права на інші способи захисту, зокрема на судове оскарження рішень податкових органів [581].

Розмірковуючи про доцільність та необхідність впровадження медіації, як форми вирішення податкових спорів, цілком логічним є питання про те, чи

можна її застосовувати для врегулювання конфліктів, стороною яких є суб'єкт владних повноважень? Адже найчастіше медіація розглядається у розрізі приватно-правових відносин і спорів, що виникають у них. Л. Церетеллі зазначає, що вона, тобто медіація, не лише може, але й повинна застосовуватися у спорах публічно-правового характеру. Так як такий підхід – це:

- реальна мінімізація корупційної складової внаслідок відкритих для обговорення і контролю погоджувальних процедур;

- суттєва економія на витратах з податкового адміністрування [561].

Фахівцями складено певний перелік причин, коли медіація недоречна. Тобто вважається, що потрібно відмовитися від медіації в тих випадках, коли: необхідно створити прецедент для судової практики; існує можливість отримати судове або арбітражне рішення дуже швидко або без надмірних витрат; незначні витрати на судове примирення при мінімальній ціні позову; серйозний дисбаланс у співвідношенні сил; одна зі сторін зловживає своїми процесуальними правами (викрита в несумлінності); недієздатність однієї зі сторін. Податкові спори не є такими випадками. Бо судові витрати платників великі, а терміни судового розгляду не додають оптимізму. Крім того, якщо заявляється мета – вибудовування партнерських відносин між державою та платниками податків, переговори – найкращий спосіб досягти цього. Партнери не йдуть до суду [561].

На користь запровадження медіації для вирішення спорів публічного характеру, зокрема у сфері оподаткування, свідчить і міжнародна практика. У більшості зарубіжних країн така форма врегулювання спірних ситуацій досить давно та успішно використовується. Наприклад, у Нідерландах медіація застосовується, коли відносини між податковим інспектором (інспекторами) і платником податків натягнуті, виникає непорозуміння, яке може призвести до звернення сторони до суду, що спричиняє ескалацію конфлікту ще далі. Медіацію може бути застосовано в ході аудиту, процедури опротестування, процедури оскарження. Податкове управління

Австралії (ПУА) визнає і підтримує використання альтернативних методів вирішення спорів (ADR) у відповідних випадках, як неформальний, швидкий та економічно вигідний засіб вирішення спорів. Це стосується використання ADR як для вирішення частини спору, так і для вирішення всіх інших процедурних питань щодо спору. Відповідно до ПУА, ADR може застосовуватися на будь-якій стадії спору. У ПУА внутрішні юридичні послуги надаються командами з вирішення спорів, насамперед, для податкових і боргових спорів, і старшим юрисконсультом ПУА – для неподаткових правових питань. Ці команди надають широкий спектр юридичних послуг для ПУА: від управління судовим розглядом до надання консультацій з будь-якого юридичного питання, зокрема тих, які можуть виникнути до судового розгляду. Команди, зазвичай, складаються з кваліфікованих працівників та мають спеціальні навички з доведення та стратегій вирішення спорів [587].

В Україні існує проект закону про медіацію, який визначає правові основи надання послуг медіації на професійних засадах та має на меті запровадження інституту медіації в суспільстві, поширення практики мирного вирішення спорів позасудовими методами та забезпечення збалансованих взаємовідносин між інститутом медіації та судовою системою [427], однак парламент його не може прийняти вже більше трьох років.

Однією із головних форм вирішення юридичних спорів, незалежно від їх характеру, в Україні, як і у будь-якій іншій, демократичній, правовій державі, є судова форма. Більшість дослідників наголошує, що в умовах розподілу влади зростає роль судової влади в захисті прав і законних інтересів громадян. Суддя, незалежність, об'єктивність і безсторонність якого підтримується і гарантується законом, має можливість оцінити ту або іншу ситуацію, керуючись конкретним законодавчим актом [458, с. 301;303,с.184]. Я. М. Ніколаєнко зазначає, що у державно-правовому механізмі забезпечення прав і свобод людини і громадянина, судовому захисту належить провідна роль, так як саме він є найбільш ефективним з

усіх напрацьованих світовою практикою засобів охорони прав особи. Рівень судового захисту є основним показником правового характеру держави та демократичності суспільства. За допомогою суду та судового захисту реалізується одне з основних (конституційних) прав громадян – право на судовий захист. Потрібно визнати, що сьогодні більшість громадян не можуть звернутися для захисту своїх порушених прав за кваліфікованою юридичною допомогою, яка багатьом з них, на жаль, просто не по кишені [352]. С. Г. Пепеляєв акцентує увагу на таких важливих аспектах саме судової форми вирішення спорів, зокрема: відносна об'єктивність розгляду суперечки, як наслідок його розгляду поза межами податкового відомства. Відсоток задоволення вимог платників податків у судовому порядку набагато вищий, аніж в адміністративному; можливість вжиття судом заходів із забезпечення позовних вимог, наприклад, заборони податковому органу списувати нестачу і пеню до вирішення суперечки по суті; детальна визначеність усіх стадій судочинства процесуальним законодавством; можливість (залежно від характеру вимог) отримання виконавчого листа і примусового виконання рішення суду [374, с. 565]. М. В. Менджул, досліджуючи правові матеріальні та процесуальні засади судового захисту, зазначає, що адміністративне судочинство є однією із головних форм захисту прав осіб у публічно-правових відносинах [323, с.100]. О. М. Пасенюктверджує, що способів судового захисту прав платників податків існує безліч. Способи судового захисту є сукупністю конкретних процесуальних дій із захисту прав платника (чи щодо захисту інтересів держави) податків, що здійснюються за допомогою судових органів. Судовий порядок оскарження ненормативних актів, дій, бездіяльності податкових органів, їх посадовців – найбільш ефективний спосіб захисту прав і законних інтересів платника податків. Платник податків повинен займати активну позицію в судовому процесі. Універсальні інструменти захисту прав і законних інтересів платника податків: подача заперечень на результати податкових перевірок, заяви про забезпечувальні заходи, заяви про визнання

недійсним ненормативного правового акту, дії, бездіяльності податкових органів і їх посадовців [302, с.183].

Отже, головними перевагами судової форми вирішення податкових спорів є те, що:

- судді є професійними юристами, які володіють необхідними знаннями і досвідом у сфері права, зокрема в частині його застосування;

- суд є безстороннім суб'єктом, який не має відношення ані до управлінської вертикалі, до якої належить контролюючий орган, ані до суб'єктів, які оскаржують рішення, дії, бездіяльність останнього. Забезпечення неупередженості та об'єктивності суду і судового провадження, зокрема, забезпечується інститутом відводу судді, секретаря суду, спеціаліста, перекладача, зобов'язані заявити самовідвід. Так, відповідно до статті 36 КАС України, Суддя не може брати участі в розгляді адміністративної справи і підлягає відводу (самовідводу): якщо він брав участь у справі як свідок, експерт, спеціаліст, перекладач, представник, адвокат, секретар судового засідання або надавав правничу допомогу стороні чи іншим учасникам справи в цій чи іншій справі; якщо він безпосередньо чи опосередковано заінтересований в результаті розгляду справи; якщо він є членом сім'ї або близьким родичем (чоловіком, дружиною, батьком, матір'ю, вітчимом, мачухою, сином, дочкою, пасинком, падчеркою, братом, сестрою, дідом, бабою, внуком, внучкою, усиновлювачем чи усиновленим, опікуном чи піклувальником, членом сім'ї або близькимродичем цих осіб) сторони або інших учасників судового процесу, або осіб, які надавали стороні або іншим учасникам справи правничу допомогу у цій справі, або іншого судді, який входить до складу суду, що розглядає чи розглядав справу; за наявності інших обставин, які викликають сумнів у неупередженості або об'єктивності судді; у разі порушення порядку визначення судді для розгляду справи, встановленого статтею 31 цього Кодексу [239]. Експерт, спеціаліст чи перекладач, крім того, не може брати участі в адміністративному процесі, якщо: він перебував або перебуває в службовій або в іншій залежності від

учасників справи; він проводив ревізію, перевірку тощо, матеріали яких використовуються під час розгляду цієї справи; з'ясування обставин, які мають значення для справи, виходить за межі сфери його спеціальних знань [239];

– чітко визначено правовий статус учасників справи та детально регламентовано процедуру її розгляду;

– виконання рішення суду забезпечується силою державного впливу аж до примусу. Так, згідно зі ст. 382 Кримінального кодексу України, умисне невиконання вироку, рішення, ухвали, постанови суду, що набрали законної сили, або перешкоджання їх виконанню – карається штрафом від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк до трьох років. Ті самі дії, вчинені службовою особою, – караються штрафом від семисот п'ятдесяти до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Дії, передбачені частиною першою або другою цієї статті, вчинені службовою особою, яка займає відповідальне чи особливо відповідальне становище, або особою, раніше судимою за злочин, передбачений цією статтею, або якщо вони заподіяли істотну шкоду охоронюваним законом правам і свободам громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам юридичних осіб, – караються позбавленням волі на строк від трьох до восьми років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років. Умисне невиконання службовою особою рішення Європейського суду з прав людини, рішення Конституційного Суду України та умисне недодержання нею висновку Конституційного Суду України – карається позбавленням волі на строк від трьох до восьми років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [269];

Способами вирішення податкових спорів у межах судової форми, є,

зокрема:

– врегулювання спору за участю судді – проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті [239]. Такий спосіб вирішення податкового спору дуже схожий із розглянутою вище медіацією, втім, все ж таки наявна низка відмінностей. Так, якщо медіація є неформальним методом розв'язання спорів, який ґрунтується на засаді довіри й у якому нейтральна та безстороння третя особа допомагає сторонам у взаємній комунікації, визначенні інтересів та основних дискусійних, спірних питань, а також у знаходженні спільного взаємоприйняттого рішення на основі порозуміння [393, с.20; 379], то врегулювання спору за участю судді – це спосіб вирішення справи, яка перебуває на вирішенні в суді (за якою відкрито провадження), за участю судді-доповідача, який ґрунтується на принципах добровільності та конфіденційності і спрямований на мирне врегулювання справи між сторонами [379]. Цінність цього способу вирішення податкового спору полягає у тому, що він: по-перше, забезпечує його розв'язання не шляхом прийняття владного рішення, а через досягнення сторонами взаємних погоджень; по-друге, покликаний зменшити робоче навантаження на суддів, так як основна роль у врегулюванні такого спору відводиться сторонам. Однак для успішної практичної реалізації цього способу вирішення податкового спору дуже важливо, щоб суддя володів необхідним обсягом знань і навичок щодо проведення посередницької діяльності;

– судовий розгляд справи по суті за правилами загального чи спрощеного провадження. Загальне позовне провадження призначене для розгляду справ, які через складність або інші обставини не доречно розглядати у спрощеному позовному провадженні. Винятково за правилами загального позовного провадження, розглядаються справи у спорах: щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених цим Кодексом; щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо позивачем також заявлено вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної такими рішеннями, діями чи бездіяльністю,

у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності; щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; щодо оскарження рішень Національної комісії з реабілітації у правовідносинах, що виникли на підставі Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917–1991 років» [239]. Щодо спрощеного позовного провадження, то воно призначене для розгляду справ незначної складності та інших справ, для яких пріоритетним є швидке вирішення справи. За правилами спрощеного позовного провадження, може бути розглянута будь-яка справа, віднесена до юрисдикції адміністративного суду, за винятком справ, у спорах: щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених цим Кодексом; щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо позивачем також заявлено вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної такими рішеннями, діями чи бездіяльністю, у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності; щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Під час вирішенні питання про розгляд справи за правилами спрощеного або загального позовного провадження, суд враховує: значення справи для сторін; обраний позивачем спосіб захисту; категорію та складність справи; обсяг та характер доказів у справі, зокрема, чи потрібно у справі призначати експертизу, викликати свідків тощо; кількість сторін та інших учасників справи; чи становить розгляд справи значний суспільний

інтерес; думку сторін щодо необхідності розгляду справи за правилами спрощеного позовного провадження [239]. Чинне законодавство передбачає, що до прийняття судом рішення у справі, сторони спору можуть досягнути примирення на прийнятних один для одного умовах. Суд при цьому лише перевіряє, щоб умови примирення: по-перше, не суперечили закону і не виходили за межі компетенції контролюючого органу, як сторони спору; не порушували прав та (або) законних інтересів інших осіб; по-друге, не порушували права та інтереси сторони спору, якщо від її імені примирення укладає представник.

Отже, попри беззаперечну цінність, а особливо важливість судової форми вирішення податкового спору, ні в якому разі не можна применшувати значення адміністративної форми розв'язання зазначених спорів, якої у низці випадків буває цілком достатньо для швидкого врегулювання розбіжностей між платником податків та контролюючим органом. Крім того, особливо актуальним на сьогодні є питання впровадження в Україні такої альтернативної форми вирішення податкових спорів як медіація, розвиток якої є дуже важливим кроком на шляху розвитку глибокого діалогу та довірливих партнерських відносин між бізнесом і державою.

Висновки до розділу 3

З'ясовано, що наразі відсутній єдиний підхід до розуміння механізму правового регулювання. Втім, більшість дослідників вважає, що за своєю сутністю такий механізм являє собою сукупність взаємопов'язаних юридичних засобів, форм, методів, за допомогою яких врегульовуються суспільні відносини, встановлюється відповідний правовий порядок. Такий підхід загалом є справедливим і до розуміння механізму правового регулювання вирішення податкового спору, так як воно – це також певна

система суспільних відносин, в межах яких сторони цього спору доводять правомірність своєї позиції та вимагають від компетентного юрисдикційного органу відповідного захисту, сприяння у реалізації своїх прав чи законних інтересів.

Під поняттям механізм правового регулювання вирішення податкового спору запропоновано розуміти систему правових засобів, форм та методів, з використанням яких врегульовуються матеріально-правові та процедурно-процесуальні відносини, а також інші юридично значущі аспекти щодо розв'язання зазначеного спору.

До ключових ознак механізму правового регулювання вирішення податкового спору віднесено:

а) системний характер. Означений механізм є не простосукупністю правових засобів, форм, методів, а системним утворенням. Системний характер досліджуваного механізму свідчить про те, що кожен його елемент займає своє місце у структурі цього механізму, виконує відведене йому функціональне призначення, доповнює, розвиває, сприяє реалізації іншого, з яким він пов'язаний відповідними системними зв'язками;

б) динамічний характер (проявляється у тому, що: по-перше, функціонально-цільове призначення механізму правового регулювання вирішення податкового спору реалізується тільки тоді, коли його засоби застосовуються до конкретних проблемних життєвих ситуацій у податковій сфері. Тобто цінність цього механізму не у тому, щоб зафіксувати певний статичний порядок правових засобів, форм методів, а забезпечити їх поетапне, послідовне та злагоджене застосування для розв'язання відповідних проблем; по-друге, механізм правового регулювання вирішення податкового спору постійно взаємодіє з іншими державно-правовими механізмами і системами, розвивається і змінюється з урахуванням об'єктивно наявних потреб, умов і обставин суспільно-державного розвитку;

в) має внутрішню структуру, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму. Структура визначає схему розміщення та

взаємозв'язків елементів механізму. Її вивчення дозволяє встановити місце та роль кожного елементу у системі, встановити характер зв'язків між ними та наявні у них проблеми і недоліки, визначити найбільш оптимальний підхід до організації механізму врегулювання вирішення податкового спору;

г) є частиною загального механізму правового регулювання, що виражається у тому, що: по-перше, у загально-правовому призначенні досліджуваного механізму – це забезпечення режиму законності та стану правового порядку у відповідній сфері суспільного життя; по-друге, у його засадничому підґрунті – в основі механізму правового регулювання вирішення податкового спору лежать загально-правові принципи; по-третє, у структурі досліджуваного механізму присутні ті ж елементи, що й у складі загального механізму правового регулювання;

д) має власні завдання та функції, які полягають у визначенні та гарантуванні належного функціонування правового порядку практичного вирішення (розв'язання) юридичних спорів у сфері оподаткування;

е) реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур, в ході яких знаходять своє практичне втілення відповідні кожній із них правові засоби, форми і методи;

є) починає діяти (функціонувати) винятково внаслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору.

Обґрунтовано, що основними елементами механізму правового регулювання вирішення податкового спору є: а) правові принципи, які формують ідейну основу механізму правового регулювання вирішення податкових спорів; б) норми права; в) нормативно-правовий акт; г) відповідні правовідносини; д) юридичний факт; е) акти реалізації прав та обов'язків (зокрема правозастосування).

Під поняттям правові засади вирішення податкового спору запропоновано розуміти найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування.

До таких аспектів запропоновано віднести: гарантії вирішення податкового спору; правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору.

Визначено, що гарантії вирішення податкових спорів являють собою сукупність умов і факторів, що у своїй єдності, забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів.

До кола основних правових гарантій вирішення податкових спорів, запропоновано віднести такі: а) матеріально-правові, тобто норми права, які закріплюють право особи на звернення до компетентного органу за вирішенням відповідної спірної ситуації; б) процедурно-процесуальні, які передбачають існування багаторівневої процедури вирішення спірної ситуації, що дозволяє сторонам спору, в разі їх незгоди із рішенням у справі відповідного компетентного органу, продовжувати домагатися справедливості, звертаючись до іншого органу чи посадової особи, згідно з встановленою процедурою; в) інституційно-організаційні. Змістом цієї гарантії є створення та належне функціонування у державі системи відповідних компетентних органів, до повноважень яких належать питання вирішення податкових спорів; г) контрольно-наглядові.

Констатовано, що на сьогодні в Україні закладено основні правові засади вирішення податкових спорів. Вони, ці засади, мають досить чітке та системне вираження на законодавчому рівні. Однак, основні засади вирішення податкових спорів у позасудовому порядку розпорошені у декількох нормативно-правових актах різної юридичної сили, при цьому підзаконним актам відводиться основна роль в частині визначення порядку (процедури) розв'язання спору.

Доведено, що принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя, та закріплені на

законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору.

До ключових ознак (властивостей) принципів вирішення податкового спору належать ті, що: а) зумовлені об'єктивно наявними закономірностями, взаємозв'язками у суспільному житті. Тобто принцип формується не на порожньому місці, а як результат наукового вивчення та обґрунтування сутності, природи відповідних закономірностей, взаємозв'язків, що властиві тим чи інших сторонам, аспектам суспільних відносин, суспільного життя; б) мають відносно стабільний, універсальний та імперативний характер; в) безпосередньо чи опосередковано відображаються на рівні законодавства; г) відіграють нагальну роль відносно до правових норм і виступають важливим засобом правового регулювання, особливо у тих випадках, коли мають місце прогалини права; д) характеризують глибинну правову сутність, природу досліджуваного інституту.

Принципи вирішення податкового спору запропоновано згрупувати у такі категорії:

1) загальні – принципи, які лежать в основі усієї правової матерії, вимоги цих принципів є обов'язковими і застосовуються відносно до кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. Загально-правовими принципами, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, є: а) верховенство права; б) законність; в) рівність осіб перед законом; г) принцип доступності;

2) спеціальні, тобто такі, що застосовуються під час вирішення різноманітних юридичних спорів. До спеціальних принципів належать: а) гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів; б) неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору; в) змагальність сторін та диспозитивність; г) обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій бездіяльності; д) оскаржуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору;

3) специфічні принципи, які притаманні лише, або переважно вирішенню податкових спорів. До цієї групи принципів віднесено, зокрема, засадничі положення: а) презумпцію правомірності рішень платника податку; б) принцип «презумпції добросовісності платника податків».

Наголошено, що верховенство права – це надзвичайно багатоаспектний принцип, який проявляється у низці більш дрібних принципів та імперативів, згідно з якими організовано та функціонує суспільно-правове життя в державі. Що стосується безпосередньо вирішення податкових спорів, то у цьому випадку досліджуваний принцип виражається у тому, що: а) права, свободи і законні інтереси людини та громадянина є найвищою соціальною цінністю і безпосередньо гарантуються Конституцією України. Кожен випадок їх протиправного обмеження чи порушення, зокрема з боку суб'єктів владних повноважень, дозволяє особі застосовувати будь-які не заборонені законом засоби їх захисту, зокрема звертатися до компетентних органів влади із вимогою про захист та (або) відновлення їх порушених прав, свобод, законних інтересів; б) під час вирішення справи, юрисдикційний орган повинен, передусім, керуватися нормами Конституції України, які уособлюють визнані та прийняті у суспільстві ідеї щодо правової справедливості, свободи та рівності. Тобто, вирішуючи справу, юрисдикційний орган не може застосовувати, покладати в основу своїх рішень законодавчі положення, які не відповідають конституційним нормам.

Встановлено, що законність, як принцип вирішення податкового спору, ґрунтується на таких вимогах: а) юрисдикційні органи не мають права відмовити у вирішенні податкового спору, якщо розв'язання таких віднесено законом до його компетенції, і таке звернення здійснене особою на законних підставах та у встановлених законом формі й порядку; б) сторони спору, юрисдикційний орган та інші учасники справи з його вирішення повинні реалізовувати свої права та виконувати обов'язки у межах і порядку, визначених законом; в) вимоги закону не можуть підмінятися міркуваннями доречності, розумності чи корисності. Єдиною підставою обґрунтованого

невиконання законодавчих положень під час вирішення податкового спору є їх невідповідність принципу верховенства права.

Доведено, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її очевидними перевагами є: а) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги; б) дешевизна, так як використання цієї форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів; в) оперативність вирішення справи.

Недоліками адміністративної форми вирішення податкових спорів є: по-перше, юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має відносно до останнього організаційно-управлінські повноваження; по-друге, недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори. Це, зокрема, зумовлено тим, що вирішення податкових спорів є супутньою, а не основною функцією тих адміністративних органів, до компетенції яких належить їх розв'язання; по-третє, досить загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації цієї форми, що зумовлює наявність у ньому певних прогалин та інших недоліків.

Запропоновано запровадити як альтернативу розгляду податкового спору в адміністративному порядку переговорну форму, яка б давала змогу сторонам врегулювати спірне відношення, шляхом взаємних домовленостей і погоджень. Ці переговори мають відбуватися за участю третього безстороннього учасника справи, який неупереджено спостерігатиме за ходом переговорів і фіксуватиме їх результати. У світовій практиці такий інститут отримав назву медіації, а суб'єкт, який допомагає сторонам віднайти спільне рішення – медіатор. Останній (медіатор), на відміну від юрисдикційних органів, безпосередньо не вирішує спору, а виступає

посередником, який консультує сторони, з метою знаходження ними між собою порозуміння з приводу обставин справи і вичерпання предмету спору.

З'ясовано, що головними перевагами судової форми вирішення податкових спорів є те, що: а) судді є професійними юристами, які володіють необхідними знаннями і досвідом у сфері права, зокрема в частині його застосування; б) суд є безстороннім суб'єктом, який не має відношення ані до управлінської вертикалі, до якої належить контролюючий орган, ані до суб'єктів, які оскаржують рішення, дії, бездіяльність останнього. Забезпечення неупередженості та об'єктивності суду і судового провадження, зокрема, забезпечується інститутом відводу судді, секретаря суду, спеціаліста, перекладача зобов'язані заявити самовідвід; в) чітко визначено правовий статусу учасників справи та детально регламентовано процедуру її розгляду; г) виконання рішення суду забезпечується силою державного впливу аж до примусу.

Способами вирішення податкових спорів у межах судової форми: а) врегулювання спору за участю судді; б) судовий розгляд справи по суті за правилами загального чи спрощеного провадження.

Попри беззаперечну цінність і особливу важливість значення судової форми вирішення податкового спору, ні в якому разі не можна применшувати значення адміністративної форми розв'язання зазначених спорів, якої у низці випадків буває цілком достатньо для швидкого врегулювання розбіжностей між платником податків та контролюючим органом. Крім того, особливо актуальним на сьогодні є питання впровадження в Україні такої альтернативної форми вирішення податкових спорів, як медіація, розвиток якої є дуже важливим кроком на шляху розвитку глибокого діалогу та довірливих партнерських відносин між бізнесом і державою.

Розділ 4

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

4.1. Етапи вирішення податкових спорів

Порядок вирішення податкових спорів має декілька етапів, кожен із яких має своє призначення і характеризується певними особливостями. Дослідження змісту цих етапів дозволяє більш детально та глибоко усвідомити сутність механізму вішення спору, як динамічної системи. Етап (від франц. *etape* – перегін, перехід) – це: окремий момент, стадія якогось процесу; пункт на шляху пересування; окремий відрізок шляху, частина дистанції; відрізок часу, позначений певними подіями [481, с.490; 105, с.357; 521, с.125]. Тому етап вирішення податкового спору потрібно розуміти як логічно завершену стадію процесу чи процедури вирішення податкового спору, що складається із сукупності взаємопов'язаних, послідовних дій та рішень, спрямованих на вирішення однорідних завдань та забезпечення належного підґрунтя для переходу до наступного етапу.

На сторінках юридичної літератури можна знайти різні погляди на те, з яких саме етапів складається процес вирішення юридичного спору, як загалом, так і у окремих сферах правовідносин та (або) в залежності від форми його розв'язання. Наприклад, С. С. Алексєєв та О. В. Бринцев вважають, що вирішення спору, незалежно від форми, в якій воно відбувається (врегулювання, розв'язання тощо), складається із декількох етапів. Відповідно до визначених ознак вирішення спору, можна назвати такі етапи: 1) встановлення дійсних взаємовідносин суб'єктів спору; 2) правова кваліфікація взаємовідносин суб'єктів спору; 3) побудова правильної правової моделі правовідносин; 4) визначення способів реалізації цієї моделі [10, с.77; 91, с. 120–121]. С. О. Осятинський, досліджуючи позасудові форми

вирішення спорів, зокрема таку з-поміж них, як переговори, погоджуючись із М. М. Лебедєвою, наводить такі етапи їх проведення:

1. Підготовка до переговорів.
2. Ведення переговорів.
3. Аналіз результатів переговорів і виконання досягнутих домовленостей[296, с. 57; 367, с. 55–57]. С. І. Запара, з огляду на дослідження переговорів як способу вирішення спору, вважає, що вони проходять такі етапи:

- підготовчий – на цій стадії сторони формулюють свої цілі, обирають посередника для переговорів, тактику відстоювання інтересів;
- власне ведення переговорів;
- прийняття рішення – треба враховувати, що далеко не кожна примирна комісія доходить до останнього етапу, так як не завжди сторони можуть досягнути згоди зі спірних питань, і тоді конфлікт переходить на іншу передбачену законодавством стадію розгляду колективних трудових спорів [192, с.108].

І. О. Турчак, у контексті реалізації медіації, як форми вирішення спорів, пропонує виокремлювати такі етапи:

1. Вибір особи медіатора та визначення умов проведення медіаційної процедури.
2. Ознайомлення учасників з процедурою медіації, її принципами, правилами та визначенням мети її проведення.
3. Основний чи базовий етап – висловлення сторін щодо суті конфлікту та чітка фіксація ключових проблем, які потребують розв'язання.
4. Робота медіатора окремо індивідуально з кожною зі сторін, з метою виявлення реальних інтересів та бажаних шляхів розв'язання конфлікту.
5. Обговорення проблеми на основі інформації, зібраної та опрацьованої на попередніх етапах та формулювання взаємовигідних варіантів вирішення конфлікту.
6. Підсумковий етап, результатом якого є підписання документу, який

відображає досягнуте рішення та план дій для його впровадження із встановленням часових меж та меж відповідальності кожної зі сторін за виконання погодженого плану розв'язання конфлікту [522].

Л. В. Лейба вважає, що зміст вирішення спорів реалізується на таких стадіях провадження: 1) порушення справи; 2) підготовка до розгляду; 3) розгляд і вирішення земельного спору по суті та винесення відповідного рішення; 4) оскарження рішення; 5) виконання прийнятого рішення [297, с. 103]. В. А. Сьоміна, досліджуючи проблеми законодавчого регулювання та практики розгляду публічно-правових спорів, зазначає, що першою стадією судового адміністративного процесу в адміністративному суді першої інстанції має бути підготовка справи до судового розгляду. Ця стадія містить дві підстадії (два етапи). На першій підстадії адміністративний суд має здійснювати перевірку відповідності позову тим вимогам, які встановлені до його форми та змісту законом. На цій підстадії адміністративний суд перевіряє, чи відноситься розгляд спору до його юрисдикції; перевіряє дотримання строку подання позову. Завершальним моментом цієї підстадії є прийняття адміністративним судом ухвали про початок провадження у справі й вирішення питання про подальший рух справи [500, с. 161–162]. Друга підстадія, на думку вченої, передбачає попереднє судове провадження, у ході якого адміністративний суд готує справу до розгляду. На цій підстадії суддя може запросити сторони для обговорення справи та з'ясування її сутності, вжити заходи для забезпечення позову [500, с.163]. Судовий розгляд адміністративної справи, продовжує науковець, має бути другою стадією судового адміністративного процесу в суді першої інстанції, яка складається з чотирьох етапів. Кожний етап являє собою послідовне здійснення судом і учасниками процесу комплексу процесуальних дій. На першому етапі суддя відкриває судове засідання, оголошує, яка справа розглядається, та склад суду, перевіряє явку учасників, роз'яснює їх права й обов'язки, вирішує питання щодо клопотань сторін у разі їх наявності, здійснює інші дії. На другому етапі суд розглядає справу по-суті, здійснюючи низку

процесуальних дій. Третій етап судового розгляду складається з виступів сторін та інших учасників процесу, в яких вони дають свою оцінку обставинам справи. На четвертому етапі, який розпочинається після закінчення дебатів, суд йде до нарадчої кімнати для ухвалення рішення [500, с. 164–165]. Винесенням рішення закінчується стадія розгляду справи у суді першої інстанції, зокрема, і все провадження у суді першої інстанції, загалом. Апеляційне провадження, зазначає В. А. Сьоміна, має стадійний характер і містить дві стадії: стадію підготовки апеляції до судового розгляду та судовий розгляд [500, с. 165–168].

Отже, наразі у правознавстві не сформульовано чіткого підходу до розуміння кола та змісту етапів вирішення спорів, зокрема податкових. Більшість дослідників зосереджує увагу або на окремих формах, або, загалом, на окремих етапах розв'язання правових спорів, зокрема у сфері оподаткування. Саме тому необхідно провести комплексне вивчення основних етапів вирішення податкових спорів, як у позасудовій, так і судовій формах.

Насамперед, потрібно відмітити, що юридичним споромконфлікт стає тоді, коли його вирішення відбувається за участю компетентного юрисдикційного органу, адміністративного чи судового. Однак до цього моменту також можуть відбуватися заходи щодо урегулювання наявних між сторонами розбіжностей. Цей етап не є обов'язковим, однак від того він не менш важливий, адже у низці випадків спору взагалі можна уникнути, врегулювавши наявні розбіжності і непорозуміння на початку їх виникнення. А тому доречно розглянути етапи не лише юрисдикційного, але й доюрисдикційного врегулювання конфліктних ситуацій між платником (платниками) податків та контролюючим органом. Є. А. Усенко зазначає, що для характеристики доюрисдикційних податкових процедур (провадження позасудового вирішення податкових суперечок), важливим є положення, що їх застосування не пов'язується з обов'язковою наявністю правопорушення. Цитуючи Н. П. Кучерявенко, Є. А. Усенко пише, що не можна однозначно

стверджувати, що саме воно (правопорушення) є підставою виникнення цього виду процедур. Проте логічно стверджувати, що підставою початку доюрисдикційних податкових процедур є момент виникнення розбіжностей між суб'єктами, що представляють владну і зобов'язану сторони податкових правовідносин. Причинами таких розбіжностей можуть бути як неправильне розуміння відповідної законодавчої норми, так і колізія актів податкового законодавства. Співвіднесенням позицій конфронтуючих сторін, можна виявити загальний стан проблеми і фактично врегулювати спір. Такий порядок регулювання розбіжностей, безперечно, є узгоджувальним [292, с. 105; 530].

У чинному законодавстві України немає окремих нормативно-правових актів, безпосередньо присвячених порядку доюрисдикційного врегулювання податкового спору. Втім, дослідники вже досить давно ведуть дискусії про доречність та необхідність впровадження переговорів, як важливого засобу вирішення розбіжностей між приватною особою та носієм публічної влади, зокрема податковими органами. Так, наприклад, В. М. Свириденко підкреслює, що проведення переговорів між учасниками податкових відносин дозволить послабити протистояння між ними і, за можливості, врегулювати низку спірних питань, внаслідок прийняття відповідних угод [459].

Переговори – це формалізований процес, що ставить конкретну мету, визначає коло питань і завжди реалізується в конкретних умовах, за конкретних обставин [174]. Переговори, зазначають Л. Б. Сало, І. Я. Сенюта, Н. Є. Хлібороб та А. М. Школик, являють собою процес, за допомогою якого сторони безпосередньо або через своїх представників намагаються врегулювати суперечку чи домовитися про спільні дії, шляхом обговорення й обґрунтування своїх позицій. Цей спосіб дозволяє досягти бажаного результату там, де інтереси не співпадають, думки і погляди різняться. Мета переговорів – прийняття спільних рішень, які сторони вважають найкращими в кожній конкретній ситуації. Кожен учасник переговорів сам вирішує,

погоджуватись або ні на ту чи іншу пропозицію [493, с.36; 367, с.56]. До ключових етапів переговорів, як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту, належать:

1) ініціація переговорів та підготовка до них. Ця стадія починається із моменту звернення однієї зі сторін податкових правовідносин до іншої із пропозицією врегулювання наявних розбіжностей у їх баченні того чи іншого питання. Чинне законодавство не містить положень щодо того, у який спосіб таке звернення має реалізовуватися. Втім, керуючись положеннями Закону України «Про звернення громадян» [420], можна стверджувати про те, що платник податків може звернутися до контролюючого органу із відповідним клопотанням, в якому акцентовано увагу керівника контролюючого органу на протиправність поведінки підлеглих йому посадових осіб, вимагається від нього сприяння у належній реалізації порушених, безпідставно обмежених прав, законних інтересів платника податків. Такий факт звернення платника податків, з одного боку, засвідчує його незгоду із рішенням, діями, бездіяльністю суб'єкта владних повноважень, а з іншого – свідчить про його намір врегулювати ситуацію, що склалася, мирним шляхом, без залучення юрисдикційного органу та початку відповідної юрисдикційної процедури, процесу. Щодо звернення контролюючого органу до платника податків, то воно, вочевидь, має здійснюватися у формі письмової пропозиції про проведення переговорів з конфліктного питання. Загалом, усі основні моменти кожного з етапів переговорів мають фіксуватися у відповідній документальній формі, що слугуватиме доказом того, що сторони вживали заходів щодо мирного врегулювання розбіжностей, у випадку, якщо спір, все ж таки, буде переданий на розгляд до юрисдикційного органу. В. М. Свириденко наголошує, що переговорні процедури між платниками податків та контролюючими органами мають запроваджуватися в письмовій формі, де чітко і конкретно формулювати вимоги, домовленості та правові наслідки їх невиконання [459].

Після цього сторони починають готуватися до переговорів. Процес підготовки, відмічає С. О. Осятинський, відбувається у двох напрямках – організаційному та змістовному. До організаційних моментів належать: формування делегації, визначення місця і часу зустрічі, порядку денного для кожного засідання тощо, а до змістовних – аналіз проблеми та інтересів учасників, формування загального підходу до переговорів, визначення можливих варіантів рішення. Перед тим, як сторони почнуть готуватися до переговорів, вони аналізують проблему, яку будуть вирішувати. Необхідно виробити загальний підхід до переговорів – їх концепцію. Під час формування загального підходу до переговорів, визначаються завдання, які будуть виконуватись у цьому процесі. Окреслюються різні варіанти рішень, їх оцінювання, рішення сортується залежно від ступеня їх прийнятності для обох сторін [367, с.56]. Тобто на підготовчому етапі сторони формують свою позицію та лінію поведінки на переговорах, а також визначають аргументи, якими підтримується, обґрунтовується їх відповідна позиція, точка зору щодо сутності проблеми та можливих шляхів її вирішення, врегулювання;

2) реалізація переговорного процесу. Змістом означеного етапу є власне безпосереднє вирішення проблемного питання, що стало причиною появи розбіжностей між ними. Переговорний процес має відбуватися у такому порядку:

– по-перше, кожна зі сторін висловлює свою позицію з приводу проблемного питання (питань). Першою це робить сторона, яка ініціювала переговори;

– по-друге, сторони обмінюються зауваженнями та контраргументами щодо інтерпретації ситуації та доводів один одного;

– по-третє, відбувається пошук «точок дотику», тобто сторони намагаються узгодити свої позиції за ключовими аспектами конфлікту, внаслідок чого формується спільна лінія поведінки, позиція щодо причин і суті наявних розбіжностей та кроків із їх врегулювання;

– по-четверте, схвалення кожною стороною рішень, прийнятих у ході

та за результатами переговорів. На цьому етапі учасники конфлікту підтверджують свою згоду із тими кроками, завданнями, про реалізацію яких вони домовилися, з метою урегулювання розбіжностей;

3) оформлення та виконання сторонами, досягнутих за підсумками переговорів, домовленостей.

Такий порядок забезпечить їх послідовний, змістовний та цілеспрямований характер. Натомість, результативними вони (переговори) будуть лише у тому випадку, якщо обидві сторони будуть готові до взаємних поступок і компромісів.

У зв'язку з цим, необхідно розглянути етапи вирішення податкового спору у адміністративному порядку, тобто коли спір передається на вирішення відповідного повноважного контролюючого органу. Першим етапом вирішення податкового спору у цьому порядку є ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків. Однак, закон не передбачає для контролюючих органів можливості ініціювати адміністративну процедуру для вирішення податкового спору. Порядок подання звернення визначається Законом України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 р. № 271[420;419], а також Наказом Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916 [418]. Важливими аспектами першого етапу вирішення податкового спору у адміністративному порядку є дотримання суб'єктом звернення вимог щодо оформлення скарги. Так, у зазначеному Законі від 2.10.1996 р. № 393/96-ВР закріплено, що звернення може бути подано окремою особою (індивідуальне) або групою осіб (колективне). Звернення може бути усним чи письмовим. Усне звернення викладається громадянином на особистому прийомі або за допомогою

засобів телефонного зв'язку через визначені контактні центри, телефонні «гарячі лінії» та записується (реєструється) посадовою особою. Письмове звернення надсилається поштою або передається громадянином до відповідного органу, установи особисто чи через уповноважену ним особу, повноваження якої оформлені відповідно до законодавства. Письмове звернення також може бути надіслане з використанням мережі Інтернет, засобів електронного зв'язку (електронне звернення). У зверненні має бути зазначено прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання громадянина, викладено сутність порушеного питання, зауваження, пропозиції, заяви чи скарги, прохання чи вимоги. Письмове звернення повинно бути підписано заявником (заявниками) із зазначенням дати. В електронному зверненні також має бути зазначено електронну поштову адресу, на яку заявнику може бути надіслано відповідь, або відомості про інші засоби зв'язку з ним. Застосування електронного цифрового підпису під час надсилання електронного звернення не вимагається [420]. Цей закон містить загальні вимоги щодо оформлення та подання громадянами звернень, залежно від характеру і змісту ситуації, з приводу якої звертається особа, вони (законодавчі вимоги) можуть уточнюватися та розвиватися у відповідних спеціальних нормативно-правових актах. Зокрема, у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916, який регламентує порядок оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів під час адміністративного оскарження [418], передбачено тільки письмову форму подання скарги.

Після надходження до контролюючого органу скарги платника податків, із вимогою про вирішення спірної ситуації та захист його прав чи законних інтересів, перший перевіряє таке звернення на предмет його відповідності законодавчим вимогам щодо оформлення та порядку подання такого виду документу. Якщо скарга відповідає цим вимогам, контролюючий

орган не має права відмовити у її прийнятті та розгляді. Однак йдеться саме про відмову у розгляді, а не прийнятті, так як щодо останнього у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916 [418] прямо закріплено: «Відмова у прийнятті скарги платника податків забороняється [418]». Однак, положення нормативно-правових актів, які регулюють роботу із зверненнями громадян, зокрема у контролюючих органах, є досить неоднозначними в частині того, чи може контролюючий орган відмовити у прийнятті скарги, з підстав її невідповідності законодавчим вимогам щодо оформлення такого виду документа. Зауважимо, що йдеться саме про відмову у прийнятті, а не розгляді. Так, з одного боку, у Законі «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР та Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 р. № 271[420;419] закріплено, що звернення, оформлені у належний спосіб і подані у встановленому порядку, підлягають обов'язковому прийняттю та розгляду. Тобто неналежне оформлення звернення, зокрема скарги, може бути підставою для відмови у її прийнятті. Однак, у зазначених нормативно-правових актах передбачається, що звернення, оформлене без дотримання зазначених вимог, повертається заявнику з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через десять днів від дня його надходження [420;419]. Означене положення свідчить про те, що звернення, зокрема скарги, оформлені із порушенням законодавчих вимог, також можуть бути прийняті, що, звісно ж, не означає, що вони будуть розглянуті по суті. Така законодавча ситуація, вочевидь, пояснюється тим, що звернення, зокрема скарга, може бути подана як особисто скаргником, його повноважним представником, так і направлена до контролюючого органу поштою. І якщо у першому випадку посадова особа, яка приймає скаргу, має змогу одразу перевірити стан оформлення документа і може

відмовити у його прийнятті, з підстав неналежного оформлення документа, то у другому – це неможливо. Адже контролюючі органи зобов'язані реєструвати вхідну кореспонденцію, що є свідченням її прийняття. У зв'язку з цим, у законодавстві, що регламентує порядок роботи із зверненнями громадян, потрібно закріпити, що контролюючі органи не мають права відмовити у прийнятті звернення від громадянина, з підстав недотримання ним вимог щодо форми та (або) порядку подання. Втім, такі обставини є підставою для відмови у розгляді звернення (зокрема скарги) та її повернення особі.

Законодавством не передбачено окремого строку для перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання, лише встановлено строк, протягом якого цей документ має бути розглянутий по суті або повернений скаржнику із поясненням причин відмови у розгляді. Однак, при цьому необхідно звернути увагу на те, що згідно з загальним правилом роботи із зверненнями громадян, закріпленого у Законі «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР та Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах» від 02.03.2015 р. № 271, звернення, (зокрема скарга) оформлене без дотримання зазначених вимог, повертається заявнику з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через десять днів від дня його надходження, при тому, що строк вирішення звернення встановлюється на рівні одного місяця, а ті, які не потребують додаткового вивчення та проведення перевірки за ними, невідкладно, але не пізніше 15 днів від дня їх реєстрації [420;419]. Натомість у Наказі Мінфіну України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21.10.2015 р. № 916 [418] закріплено лише те, що контролюючий орган зобов'язаний прийняти вмотивоване рішення та надіслати його протягом двадцяти календарних днів, що настають з дня отримання скарги платника податків, на адресу платника податків поштою з

повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Тобто, передбачаючи у Наказі від 21.10.2015 р. № 916 можливість відмови у розгляді та поверненні скарги платнику податків з підстав її невідповідності вимог щодо її оформлення та порядку подання, нормотворець не визначає строку, протягом якого компетентний контролюючий орган має визначитися із тим, буде заява повернена чи розглядатиметься по суті. Потрібно закріпити на законодавчому рівні обов'язок контролюючого органу здійснити протягом п'яти днів з моменту прийняття перевірку скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам щодо оформлення та порядку подання такого виду документу.

Згідно з Законом «Про звернення громадян», Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах, якщо порушені у зверненні (зокрема скарзі) питання не належать до компетенції контролюючого органу, до якого воно надійшло, він зобов'язаний у встановлений законом термін (не більше п'яти днів) переслати звернення, за належністю до відповідного повноважного суб'єкта. Однак, згідно з порядком від 21.10.2015 р. № 916, скарги на рішення контролюючого органу залишаються без розгляду та повертаються платнику податків, якщо вона надійшла до контролюючого органу, який не має повноважень на її розгляд. Тобто у випадку, коли платник податків помилково направляє скаргу на рішення контролюючого органу не до вищестоящего контролюючого органу, відносно до того, який прийняв рішення, що оскаржується, а, скажімо, до того ж органу, який прийняв оскаржуване рішення; або, наприклад, якщо платник податків, оскаржуючи рішення місцевої податкової інспекції, звернувся не до регіонального контролюючого органу (Головного управління ДПС у відповідній області), а одразу ж до центрального апарату ДПС України, то його скарга буде не перенаправлена до контролюючого органу відповідного рівня, а повернута скаржнику.

Однак, такий підхід не відповідає чинному Закону України «Про

звернення громадян», а також не сприяє оперативному вирішенню справи. Тому доречно закріпити у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 р. № 916, що у випадку, якщо скарга надійшла до контролюючого органу, який не має повноважень на її вирішення, він має не повертати її платнику податків, а протягом п'яти днів направити за належністю, тобто до відповідного повноважного контролюючого органу.

Отже, значення першого етапу вирішення податкового спору у порядку адміністративного оскарження полягає у тому, що:

- по-перше, конфлікт між платником податків та контролюючим органом набуває форми юридичного спору;
- по-друге, відбувається перевірка скарги платника податків на допустимість її до розгляду по суті, тобто встановлюється наявність у неї тих формальних ознак, що згідно закону, є необхідними для початку її розгляду.

На другому етапі відбувається розгляд спору по суті. На цій стадії вирішення справи компетентний юрисдикційний орган вивчає обставини справи, з метою з'ясування законності та обґрунтованості рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. Законом передбачено, що під час процедури адміністративного оскарження, обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом, або інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. З метою забезпечення об'єктивного та неупередженого вирішення справи, контролюючий орган, який прийняв оскаржуване рішення, зобов'язаний надіслати до контролюючого органу вищого рівня, який розглядає скаргу, в електронній та/або письмовій формі всі документи, передбачені статтями 83 та 86 глави 8 розділу II Податкового кодексу України, які підтверджують правомірність прийнятого рішення, протягом 5 робочих днів з дня отримання повідомлення від платника податків про оскарження такого рішення та/або від контролюючого органу, який розглядає скаргу [418]. Крім того, під час розгляду матеріалів скарги платника

податків, в ході адміністративного оскарження враховуються податкові консультації, а також узагальнюючі податкові консультації, надані такому платнику податків контролюючим органом, з урахуванням положень статті 53 глави 3 розділу II Податкового кодексу України [418]. Хоча тягар доказування покладається законом на суб'єкта владних повноважень, тобто контролюючий орган, з яким виник спір у платника податків, останній також може надавати докази, однак згідно з зазначеним вище порядком від 21.10.2015 р. № 916, він має їх надати разом із скаргою. Тобто зазначеним порядком не передбачено права платника податків надавати докази на етапі розгляду справи по суті.

За загальним правилом, вирішення спору відбувається у закритому засіданні, втім, якщо платником податків заявлено клопотання про участь у розгляді матеріалів скарги представника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена, то контролюючий орган, який розглядає скаргу, зобов'язаний не пізніше, ніж за три робочих дні до дати проведення засідання із розгляду скарги повідомити електронною поштою таких осіб [418]. У повідомленні зазначаються: дата, час і місце розгляду матеріалів скарги; найменування платника податків – юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податків; дата отримання скарги; сума грошового зобов'язання або податкового боргу, сума бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків або сума зменшення суми бюджетного відшкодування, що оскаржується; інформація про можливість ознайомлення із матеріалами перевірки на вимогу таких осіб [418]. Крім того, за рішенням Ради бізнес-омбудсмена та/або центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в розгляді скарги платника податків в контролюючому

органі вищого рівня беруть участь їх представники, незалежно від наявності клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги [418].

За результатами розгляду справи, юрисдикційний орган приймає одне з таких рішень:

- повністю задовольняє скаргу платника податків та скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- частково задовольняє скаргу платника податків та в окремій частині скасовує рішення контролюючого органу, яке оскаржується;
- залишає скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу, яке оскаржується, без змін;
- зменшує (збільшує) суму грошового зобов'язання [418].

Під час прийняття цих рішень, контролюючий орган має право зменшити (збільшити) суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків та у відповідній частині суми штрафних (фінансових) санкцій [418].

Законодавством чітко визначено вимоги щодо форми та змісту рішення у справі. Воно має складатися із вступної (найменування платника податків – юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податків; дата отримання скарги (дата і номер визначаються за даними реєстраційної картки або журналу реєстрації вхідної кореспонденції); описової (дату і номер рішення контролюючого органу, яке було оскаржено платником податків; вимоги, зазначені у скарзі платника податків, та стислий зміст його позиції; стислий виклад обставин, встановлених перевіркою, та докази, на яких ґрунтуються висновки контролюючого органу); мотивувальної (результати дослідження матеріалів скарги та обставини, з урахуванням яких приймається рішення; пропозиції (за наявності) представника центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника

центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена; мотиви, з яких відхиляються вимоги чи заперечення платника податків, пропозиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, представника центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику, представника Ради бізнес-омбудсмена, за умови, що такі пропозиції були надані контролюючому органу за 5 робочих днів до граничної дати прийняття рішення за скаргою платника податків; або мотиви, з яких висновки контролюючого органу, викладені в оскаржуваному рішенні, скасовуються повністю або частково; посилення на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, якими обґрунтовано рішення про результати розгляду скарги; резолютивної частини (у резолютивній частині рішення зазначається висновок про повне чи часткове задоволення скарги або про залишення скарги без задоволення) [418].

Наступним етапом вирішення спору є виконання рішення у справі. Для цього копія рішення, прийнятого контролюючим органом вищого рівня, за результатами розгляду скарги платника, податків, надсилається для виконання до контролюючих органів, рішення яких оскаржувалось. Контролюючий орган, який вирішував спір, зобов'язаний повідомити про його результати платнику податків. Йому надсилається (надається) оригінал рішення після зазначення реєстраційного номера вихідної кореспонденції. Рішення вважається надісланим (наданим) юридичній особі – платнику податків, якщо його вручено посадовій особі або уповноваженій особі такої юридичної особи – платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі не зазначення такої адреси в скарзі – на податкову адресу платника податків. Рішення вважається надісланим (наданим) фізичній особі – платнику податків, якщо його вручено особисто фізичній особі або її законному

представнику під розписку чи надіслано листом з повідомленням про вручення на адресу, зазначену у скарзі як адреса, на яку необхідно надіслати рішення за результатами розгляду скарги, а у разі не зазначення такої адреси в скарзі – на податкову адресу платника податків. У разі, якщо пошта не може вручити платнику податків рішення за результатами розгляду скарги через відсутність за місцезнаходженням посадових осіб, їх відмову прийняти рішення за результатами розгляду скарги, незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження, місця проживання) платника податків або з інших причин, рішення за результатами розгляду скарги вважається врученим платнику податків у день, вказаний поштовою службою в повідомленні про вручення, із зазначенням причин невручення [418].

У разі, якщо платник податків незадоволений результатами вирішення податкового спору між ним та контролюючим органом, він має право його оскаржити у адміністративному порядку до органу влади вищестоящого по відношенню до того, який прийняв рішення у справі, або до суду. У першому випадку порядок вирішення справи повністю відповідає тому, що був описаний вище.

На відміну від адміністративної процедури вирішення податкового спору, яка має досить поверхневу законодавчу регламентацію, етапи його розв'язання у судовому порядку характеризуються досить чіткою та змістовною регламентацією. Єдиним нормативно-правовим актом, що визначає правові засади етапів, стадій вирішення податкового спору у суді, є Кодекс адміністративного судочинства. Процес розв'язання податкового спору у судовому порядку складається із таких етапів:

1) звернення до суду та вирішення питання про відкриття провадження у адміністративній справі. Вирішення податкових спорів відбувається у порядку позовного провадження, відповідно, його першим етапом є звернення платника податків до суду із позовною заявою. У позовній заяві позивач викладає свої вимоги щодо предмета спору та їх обґрунтування. На відміну від платника податків, контролюючі органи можуть ініціювати

судове вирішення справи у досить обмеженому колі випадків, прямо передбачених законодавством. Для контролюючих органів такі випадки передбачені у статті 283 КАС України. При цьому, ті питання, з яких контролюючі органи можуть звертатися до суду, не мають як такого спірного характеру. Вони, контролюючі органи, звертаються до суду швидше за отриманням дозволу на вчинення певних дій відносно платника податків, аніж за вирішенням юридичного конфлікту.

Суд не може відмовити у прийнятті позовної заяви, однак для того, щоб розпочати провадження у справі, така заява має відповідати низці встановлених законом вимог щодо її оформлення та порядку подання (строки, підсудність, наявність у особи відповідного обсягу правосуб'єктності). Так, згідно з чинним законодавством, позовна заява подається в письмовій формі позивачем або особою, якій законом надано право звертатися до суду в інтересах інших осіб. Вона також може бути складена шляхом заповнення бланка позову, наданого судом. В позовній заяві зазначаються: найменування суду першої інстанції, до якого подається заява; повне найменування (для юридичних осіб) або ім'я (прізвище, ім'я та по батькові – для фізичних осіб) сторін та інших учасників справи, їх місцезнаходження (для юридичних осіб) або місце проживання чи перебування (для фізичних осіб); поштовий індекс; ідентифікаційний код юридичної особи в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (для юридичних осіб, зареєстрованих за законодавством України); реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) за його наявності або номер і серія паспорта для фізичних осіб – громадян України (якщо такі відомості відомі позивачу), відомі номери засобів зв'язку, офіційна електронна адреса або адреса електронної пошти; зазначення ціни позову, обґрунтований розрахунок суми, що стягується, – якщо у позовній заяві містяться вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної оскаржуваним рішенням, діями, бездіяльністю суб'єкта владних повноважень; зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги, а

в разі подання позову до декількох відповідачів – зміст позовних вимог щодо кожного з відповідачів; виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги; зазначення доказів, що підтверджують вказані обставини; відомості про вжиття заходів досудового врегулювання спору – у випадку, якщо законом встановлений обов’язковий досудовий порядок урегулювання спору; відомості про вжиття заходів забезпечення доказів або позову до подання позовної заяви, якщо такі здійснювалися; перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви; зазначення доказів, які не можуть бути подані разом із позовною заявою (за наявності), зазначення щодо наявності у позивача або іншої особи оригіналів письмових або електронних доказів, копії яких додано до заяви; у справах щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб’єкта владних повноважень – обґрунтування порушення оскаржуваними рішеннями, діями чи бездіяльністю прав, свобод, інтересів позивача; у справах щодо оскарження нормативно-правових актів – відомості про застосування оскаржуваного нормативно-правового акту до позивача або належність позивача до суб’єктів правовідносин, у яких застосовується або буде застосовано цей акт; власне письмове підтвердження позивача про те, що ним не подано іншого позову (позовів) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав [239].

Після надходження позовної заяви до судді, він перевіряє її на предмет наявності обставин, що, згідно з КАС України, є підставою для відмови у відкритті провадження у справі, залишення заяви без руху, її повернення. Суддя повертає позовну заяву і додані до неї документи без розгляду, не пізніше п’яти днів з дня її надходження або з дня закінчення строку на усунення недоліків. Про повернення позовної заяви суд постановляє ухвалу. Копія ухвали про залишення позовної заяви без руху або про повернення позовної заяви надсилається особі, яка подала позовну заяву, не пізніше наступного дня після її постановлення. Копія позовної заяви залишається в суді. Ухвалу про повернення позовної заяви може бути оскаржено. При цьому, у разі скасування ухвали про повернення позовної заяви за

результатами її перегляду та направлення справи для продовження розгляду, суд не має права повторно повертати позовну заяву. Повернення позовної заяви не позбавляє права повторного звернення до адміністративного суду в порядку, встановленому законом. У разі повернення позовної заяви з підстави, визначеної пунктом п'ятим частини четвертої цієї статті, судовий збір, сплачений за подання позову, не повертається [239].

У випадку наявності підстав для відмови у відкритті провадження в адміністративній справі, суддя постановляє ухвалу не пізніше п'яти днів з дня надходження позовної заяви. Копія ухвали про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі надсилається особі, яка подала позовну заяву, разом із позовною заявою та усіма доданими до неї матеріалами не пізніше наступного дня після її постановлення. Копія позовної заяви залишається в суді. Цю ухвалу також може бути оскаржено. У разі скасування ухвали про відмову у відкритті провадження в адміністративній справі, позовна заява вважається поданою в день першого звернення до суду. Повторне звернення тієї самої особи до адміністративного суду з адміністративним позовом з тих самих предмета і підстав та до того самого відповідача, як той, щодо якого постановлено ухвалу про відмову у відкритті провадження, не допускається. У разі відмови у відкритті провадження в адміністративній справі, у зв'язку із тим, що позов не належить розглядати за правилами адміністративного судочинства, суд повинен роз'яснити заявнику, до юрисдикції якого суду віднесено розгляд такої справи [239].

Отже, на першому етапі вирішення податкового спору у судовому порядку:

- по-перше, закладаються фактичні підстави розгляду такого спору у суді (факт звернення суб'єкта до суду);

- по-друге, відбувається перевірка суддею наявності усіх необхідних для відкриття провадження за позовною заявою юридичних підстав та умов і,

відповідно, відсутність обставин, що, згідно закону, перешкоджають вчиненню такої процесуальної дії. У процесуальному законі закріплений вичерпний перелік таких обставин, якщо жодна із них не має місця, суддя зобов'язаний відкрити провадження у справі;

– по-третє, визначається за якими правилами розглядатиметься позов: загального чи спрощеного провадження. Спрощене позовне провадження призначене для розгляду справ незначної складності та інших справ, для яких пріоритетним є швидке вирішення справи. Загальне позовне провадження призначене для розгляду справ, які через складність або інші обставини не доречно розглядати у спрощеному позовному провадженні. Винятково за правилами загального позовного провадження, розглядаються справи у спорах: щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених цим Кодексом; щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо позивачем також заявлено вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної такими рішеннями, діями чи бездіяльністю, у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності; щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; щодо оскарження рішень Національної комісії з реабілітації у правовідносинах, що виникли на підставі Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917–1991 років». Також за правилами спрощеного позовного провадження не можуть бути розглянуті справи у спорах: щодо оскарження нормативно-правових актів, за винятком випадків, визначених цим Кодексом; щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень, якщо позивачем також заявлено вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної такими рішеннями, діями чи бездіяльністю, у сумі, що перевищує п'ятсот

розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; про примусове відчуження земельної ділянки, інших об'єктів нерухомого майна, що на ній розміщені, з мотивів суспільної необхідності; щодо оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що перевищує п'ятсот розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб [239]. Щодо спрощеного провадження, то, окрім зазначених вище випадків, воно може бути застосоване до будь-яких справ, підвідомчих адміністративному суду. Питання про застосування такого провадження порушується позивачем безпосередньо у позовній заяві або у окремому клопотанні, що подається до суду разом із позовом [239]. Перелік справ незначної складності, тобто такі, що можуть бути вирішені за правилами спрощеного провадження, закріплені у статті 12 КАС України, такими вважаються справи про: прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби, окрім справ, в яких позивачами є службові особи, які на підставі Закону України «Про запобігання корупції» займають відповідальне та особливо відповідальне становище; оскарження бездіяльності суб'єкта владних повноважень або розпорядника інформації щодо розгляду звернення або запиту на інформацію; оскарження фізичними особами рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо обчислення, призначення, перерахунку, здійснення, надання, одержання пенсійних виплат, соціальних виплат непрацездатним громадянам, виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, виплат та пільг дітям війни, інших соціальних виплат, доплат, соціальних послуг, допомоги, захисту, пільг; припинення за зверненням суб'єкта владних повноважень юридичних осіб чи підприємницької діяльності фізичних – підприємців у випадках, визначених законом, чи відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб – підприємців; оскарження фізичними особами рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень щодо в'їзду (виїзду) на тимчасово окуповану територію;

оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що не перевищує ста розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; стягнення грошових сум, що ґрунтуються на рішеннях суб'єкта владних повноважень, щодо яких завершився встановлений цим Кодексом строк оскарження; типові справи; оскарження нормативно-правових актів, які відтворюють зміст або прийняті на виконання нормативно-правового акту, визнаного судом протиправним і нечинним повністю або в окремій його частині; перебування іноземців або осіб без громадянства на території України[239]. Однак наведений перелік не є вичерпним. Тобто за зазначеними правилами можуть розглядатися й інші справи, у яких суд дійде висновку про їх незначну складність. Вирішуючи питання про можливість розгляду справи за правилами спрощеного провадження, суд враховує: значення справи для сторін; обраний позивачем спосіб захисту; категорію та складність справи; обсяг та характер доказів у справі, зокрема, чи потрібно у справі призначати експертизу, викликати свідків тощо; кількість сторін та інших учасників справи; чи становить розгляд справи значний суспільний інтерес; думку сторін щодо необхідності розгляду справи за правилами спрощеного позовного провадження [239]. Тому, враховуючи викладене вище, за правилами спрощеного провадження можуть бути вирішені податкові спори щодо: оскарження рішення контролюючого органу, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі, що не перевищує 100 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, типові справи стягнення грошових сум, що ґрунтуються на рішеннях суб'єкта владних повноважень, щодо яких завершився встановлений цим Кодексом строк оскарження та інші справи, в яких суд дійде висновку про їх незначну складність, за винятком справ, які не можуть бути розглянуті за правилами спрощеного позовного провадження [391]. До інших справ, стверджують С. Верланов, В. Оджиковський, К. Колос, Кодекс надає можливість суду віднести справи щодо: оскарження рішень, дій та

бездіяльності контролюючого органу, якщо також заявлено вимоги про відшкодування шкоди у сумі до 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб; оскарження рішення контролюючого органу, на підставі якого ним може бути заявлено вимогу про стягнення грошових коштів у сумі до 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб [391]. Водночас, зазначають учені, залежно від практичного тлумачення норм нового Кодексу, також існує ризик того, що справи про скасування податкових повідомлень-рішень на суму вище 500 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, можуть бути класифіковані як інші справи, в яких суд дійшов висновку про їх незначну складність. В будь-якому разі, під час звернення до суду, особі не заборонено надавати доводи щодо рівня складності його справи та провадження, в межах якого справу слід розглядати (спрощеного чи загального) [391].

– по-четверте, вирішує питання про необхідність залучення до справи третіх осіб. Якщо судом встановлено необхідність залучення таких осіб до процесу, то позивач, не пізніше двох днів з дня вручення копії ухвали про відкриття провадження у справі, повинен направити таким третім особам копії позовної заяви з додатками, а докази такого направлення надати суду до початку підготовчого засідання або до початку розгляду справи по суті, якщо справа розглядається за правилами спрощеного позовного провадження [391].

Постановленням ухвали про відкриття провадження у справі завершується перший етап вирішення податкового пору у судовому порядку. Про прийняття позовної заяви до розгляду та відкриття провадження у справі суд постановляє ухвалу, в якій зазначаються: найменування адміністративного суду, прізвище та ініціали судді, який відкрив провадження в адміністративній справі, номер справи; найменування (для юридичних осіб) або ім'я (прізвище, ім'я та по батькові, за їх наявності для фізичних осіб) сторін, їх місцезнаходження (для юридичних осіб) або місце проживання (для фізичних осіб); предмет та підстави позову; за якими

правилами позовного провадження (загального чи спрощеного) буде розглядатися справа; дата, час і місце підготовчого засідання, якщо справа буде розглядатися за правилами загального позовного провадження; дата, час і місце проведення судового засідання для розгляду справи по суті, якщо справа буде розглядатися за правилами спрощеного позовного провадження з повідомленням (викликом) сторін; результат вирішення заяв і клопотань позивача, що надійшли разом із позовною заявою, якщо їх вирішення не потребує виклику (повідомлення) сторін; строк для подання відповідачем відзиву на позов; строки для подання відповіді на відзив та заперечення, якщо справа буде розглядатися за правилами спрощеного позовного провадження; строк подання пояснень третіми особами, яких було залучено під час відкриття провадження у справі; веб-адреса сторінки на офіційному веб-порталі судової влади України в мережі Інтернет, за якою учасники справи можуть отримати інформацію у справі, що розглядається; у разі розгляду справи за місцезнаходженням суб'єкта владних повноважень, – повідомлення про наявні в суді матеріали, які підлягають врученню суб'єкту владних повноважень як стороні, та про можливість їх отримання лише безпосередньо у суді [239].

Другий етап вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства пов'язаний зі здійсненням підготовчого провадження у справі. При цьому цей етап реалізуються тільки під час розгляду справи за правилами загального провадження, і, відповідно, він не властивий спрощеному порядку. Підготовку справи до судового розгляду здійснює суддя адміністративного суду, який відкрив провадження в адміністративній справі. Завданням підготовчого провадження є: остаточне визначення предмета спору та характеру спірних правовідносин, позовних вимог та складу учасників судового процесу; з'ясування заперечень проти позовних вимог; визначення обставин справи, які підлягають встановленню, та зібрання відповідних доказів; вирішення відводів; визначення порядку розгляду справи; вчинення інших дій, з метою забезпечення правильного,

своєчасного і безперешкодного розгляду справи по суті. Підготовче провадження починається відкриттям провадження у справі і закінчується закриттям підготовчого засідання. Проводиться підготовче провадження протягом шістдесяти днів з дня відкриття провадження у справі. У виняткових випадках, для належної підготовки справи до розгляду по суті, цей строк може бути продовжено не більше ніж на тридцять днів за клопотанням однієї зі сторін або з ініціативи суду [239].

Значення підготовчого етапу важко переоцінити, адже, саме підготовче провадження є тим фундаментом, на якому розвивається подальше провадження у справі, і яке багато в чому зумовлює результат судового розгляду. Ефективність діяльності суду з розгляду і вирішення адміністративних справ і можливість максимального виконання завдань правосуддя значною мірою залежить від якості розпорядчих дій, які здійснюються саме на стадії підготовчого провадження. Підготовче провадження є важливою та самостійною стадією адміністративного процесу, яка має самостійну мету та завдання, характеризується певним колом учасників процесу та процесуальними діями, які вчиняються учасниками адміністративного процесу на цій стадії [224]. В. М. Котенко пише, що підготовче провадження в адміністративному процесі України займає самостійне місце і відіграє провідну роль у здійсненні адміністративного судочинства. Належно проведене підготовче провадження забезпечує можливість повною мірою встановити всі обставини, що стосуються безпосередньо сутності адміністративної справи і прийти до правильного вирішення питання щодо вирішення публічно-правового спору. Сутність та цільове призначення стадії підготовчого провадження адміністративного процесу зумовлюється як необхідністю всебічного та об'єктивного розгляду і вирішення публічно-правового спору, так і потребою з'ясування можливості врегулювання спору між сторонами процесу, шляхом примирення до судового розгляду адміністративної справи. Без повного розгляду адміністративної справи, суд не може винести законного і

обґрунтованого рішення. У додержанні своїх процесуальних прав і обов'язків осіб, які беруть участь у справі під час підготовчого провадження, необхідно бачити фундамент судового розгляду. Матеріали і докази, витребувані під час підготовчого провадження, складають основу, на якій розгортається діяльність адміністративного суду, а надійність цього фундаменту перевіряється ходом і результатами судового розгляду справи [259].

Тому важливість підготовчого провадження, як етапу вирішення податкового спору, полягає у тому, що на ньому:

- остаточно визначається фактологічне підґрунтя справи та її суб'єктний склад;
- з'ясовуються, уточнюються позиції сторін, третіх осіб щодо предмету спору та аргументів і доводів один одного з цього приводу;
- визначається доказовий базис у справі, вирішуються питання про вжиття заходів, необхідних для отримання, забезпечення доказів;
- вирішуються подані учасниками справи заяви із процесуальних питань;
- з'ясовується можливість вирішення спірної ситуації шляхом її урегулювання за участю судді. Попре те, що закон містить перелік питань, які суд вирішує на етапі підготовчого провадження, цей перелік не є вичерпний, тобто, окрім тих дій, що у ньому закріплені, суд має право вчиняти й інші, якщо вважає, що це є необхідним для забезпечення об'єктивного, неупередженого, справедливого вирішення справи.

Завершується етап підготовчого провадження постановленням ухвали про:

- залишення позовної заяви без розгляду;
- закриття провадження у справі;
- закриття підготовчого провадження та призначення справи до судового розгляду по суті. Також за результатами підготовчого провадження, суд ухвалює рішення суду у випадку визнання позову відповідачем. Ухвалення в підготовчому засіданні судового рішення, у разі відмови від

позову, визнання позову, примирення сторін проводиться в порядку, встановленому статтями 189, 190 цього Кодексу [239].

У випадку, якщо за результатами підготовчого провадження, між сторонами не було досягнуто примирення, чи встановлено наявність інших підстав для залишення позовної заяви без розгляду, закриття провадження у справі, вирішення податково спору переходить на наступний етап – розгляд справи по суті. На цьому етапі відбувається вирішення спору на підставі зібраних у підготовчому провадженні матеріалів, а також розподіл судових витрат. У призначений для розгляду справи час, головуючий відкриває судові засідання та оголошує, яка справа розглядається. Секретар судового засідання доповідає суду, хто з викликаних у справі осіб з'явився в судові засідання, хто з учасників справи бере участь у судовому засіданні в режимі відеоконференції, чи повідомлено тих учасників справи, хто не з'явився, про дату, час і місце судового засідання в порядку, визначеному цим Кодексом. Після оголошення головуючим судового засідання відкритим розпочинається розгляд справи по суті [239].

Основними підетапами означеного етапу вирішення податкового спору є:

- 1) з'ясування обставин справи, в ході якого суд (суддя) заслуховує сторони, які викладають зміст та підстави своїх вимог і заперечень щодо предмета позову, дають необхідні пояснення щодо них. Заслухавши вступне слово учасників справи, суд (суддя) з'ясовує обставини, на які учасники справи посилаються, як на підставу своїх вимог і заперечень, та досліджує в порядку, визначеному в підготовчому засіданні у справі, докази, якими вони обґрунтовуються;

- 2) дослідження доказів. Згідно з законом, суд під час розгляду справи, повинен безпосередньо дослідити докази у справі: ознайомитися з письмовими та електронними доказами, висновками експертів, поясненнями учасників справи, викладеними в заявах по суті справи, показаннями свідків, оглянути речові докази. Для того, щоб ті чи інші факти, матеріали справи,

могли бути розцінені як докази, вони мають відповідати таким критеріям:

– бути належними, тобто вони мають стосуватися обставин справи, зокрема, підтверджувати заявлені вимоги чи заперечення або мати інше значення для розгляду справи, у зв'язку з чим і підлягають встановленню під час ухвалення судового рішення. Суд не бере до розгляду докази, які не стосуються предмета доказування;

– бути допустимими, тобто одержаними законним шляхом;

– бути достовірними, тобто сприяти встановленню дійсних обставин справи;

– бути достатніми. Достатніми є докази, які у своїй сукупності дають змогу дійти висновку про наявність або відсутність обставин справи, які входять до предмета доказування [239]. На етапі судового розгляду справи по суті досліджуються тільки ті докази, що були подані суду на попередніх етапах. Надання доказів на етапі вирішення справи по суті можливе тільки у виняткових випадках, якщо його подання у встановлений строк було неможливе з об'єктивних причин;

3) судові дебати, під час яких учасники справи виступають із заключною судовою промовою, в якій, з метою переконання суду у правоті, справедливості їх позиції, висловлюють свої міркування з приводу досліджених обставин справи, оцінюють їх доведеність чи не доведеність за результатами судового розгляду. Жодна із оцінок, доводів, висновків, міркувань, що були висловлені учасниками справи під час судових дебатів, не мають обов'язкового характеру для суду. Посилатися сторони можуть тільки на ті докази, що були досліджені зацією справою. Однак, якщо під час судових дебатів виникає необхідність з'ясування нових обставин, що мають значення для справи, або дослідження нових доказів, суд постановляє ухвалу про повернення до з'ясування обставин у справі. Після закінчення з'ясування обставин у справі та перевірки їх доказів, судові дебати проводяться у загальному порядку [239];

4) ухвалення і проголошення рішення у справі, яке здійснюється судом

після судових дебатів, із суворим дотриманням законодавчих вимог щодо форми та змісту судового рішення, у нарадчій кімнаті із дотримання принципу таємниці нарадчої кімнати. Приймаючи рішення, суд вирішує такі питання: чи мали місце обставини (факти), якими обґрунтовувалися вимоги та заперечення, та якими доказами вони підтверджуються; чи є інші фактичні дані, які мають значення для вирішення справи, та докази на їх підтвердження; яку правову норму належить застосувати до цих правовідносин; чи слід позов задовольнити або в позові відмовити; як розподілити між сторонами судові витрати; чи є підстави допустити негайне виконання рішення; чи є підстави для скасування заходів забезпечення позову [239]. Окрім основного рішення, суд також може постановити окрему ухвалу, в якій порушити перед компетентними органами питання про необхідність: усунення умов і факторів, що призвели до порушення закону, сприяли вчиненню протизаконної поведінки; а також притягнення винних осіб до відповідальності.

Завершується судове вирішення податкового спору проголошенням судового рішення після виходу суду з нарадчої кімнати. Законної сили рішення набирає після спливу строків на подання апеляційної скарги, у випадку, якщо жоден із учасників справи, що має право на оскарження цього рішення, не подав зазначеної скарги. У разі, коли зазначену скаргу, все ж таки, буде подано одним чи кількома учасниками справи, рішення суду набирає законної сили тільки у тому випадку, якщо апеляційна скарга була повернена, або скаржнику було відмовлено у відкритті апеляційного провадження, а також, якщо за результатами апеляційного перегляду, рішення суду першої інстанції не було скасоване. Однак, суд касаційної інстанції за заявою учасника справи або за своєю ініціативою може зупинити виконання оскаржуваного судового рішення або зупинити його дію (якщо рішення не передбачає примусового виконання) до закінчення його перегляду в касаційному порядку. Про зупинення виконання або зупинення дії судового рішення постановляється ухвала [239]. Цей момент є дуже

важливим у контексті вирішення податкових спорів, так як дає змогу платнику податків, у випадку, якщо суд першої та апеляційної інстанції прийняв рішення не на його користь, не виконувати грошові зобов'язання, покладені на нього згідно з повідомленням-рішенням, що оскаржується, до моменту завершення розгляду справи у касаційній інстанції.

Апеляційне та касаційне оскарження є самостійними факультативними етапами вирішення податкового спору. При цьому, якщо перше, тобто апеляційне оскарження, передбачене для будь-яких видів адміністративних справ, зокрема тих, в основі яких лежать податкові спори, то касаційне оскарження має певні обмеження. Так, згідно з КАС України, не підлягають касаційному оскарженню: рішення, ухвали суду першої інстанції та постанови, ухвали суду апеляційної інстанції у справах, рішення у яких підлягають перегляду в апеляційному порядку Верховним Судом; судові рішення у справах незначної складності, крім випадків, якщо: а) касаційна скарга стосується питання права, яке має фундаментальне значення для формування єдиної правозастосовної практики; б) особа, яка подає касаційну скаргу, відповідно до цього Кодексу, позбавлена можливості спростувати обставини, встановлені оскарженим судовим рішенням, під час розгляду іншої справи; в) справа становить значний суспільний інтерес або має виняткове значення для учасника справи, який подає касаційну скаргу; г) суд першої інстанції відніс справу до категорії справ незначної складності помилково [239]. Законом передбачено можливість передання справи на етапі касаційного перегляду на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду з підстав, закріплених у КАС України.

Вирішуючи податковий спір на стадії апеляційного та (або) касаційного провадження, суд не виходить за межі тих вимог і доводів, що зазначаються у апеляційній чи касаційній скаргах. Натомість, апеляційний та касаційний суди не обмежені доводами та вимогами апеляційної і касаційної скарги, відповідно, якщо під час розгляду справи буде встановлено порушення норм процесуального права, які є обов'язковою підставою для

скасування рішення, або неправильне застосування норм матеріального права [239].

Отже, на сьогодні в Україні функціонує багатоетапний механізм вирішення податкових спорів, який дозволяє особам домагатися його справедливого розв'язання на різних рівнях із використанням різних форм і способів. Аналіз чинного законодавства свідчить про те, що найбільш якісного законодавчого врегулювання на сьогодні набули етапи судового розв'язання податкових спорів, тоді як їх вирішення у позасудовому порядку має низку прогалин і недоліків у законодавчому підґрунті.

4.2. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів

На сьогоднішні в Україні зроблено багато кроків у напрямку підвищення рівня захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема шляхом удосконалення механізму розв'язання спірних ситуацій між ними та контролюючими органами. Втім, ані позасудова, ані судова форми вирішення податкових спорів не позбавлені певних проблемних моментів, що зумовлює необхідність пошуку шляхів та напрямків покращення їх організаційно-правового підґрунтя. Тому особливу увагу необхідно присвятити визначенню можливих шляхів вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів.

Про наявність прогалин та інших недоліків у організаційно-правовій основі позасудової форми вирішення податкових спорів неодноразово наголошували та продовжують і сьогодні наголошувати дослідники. Так, наприклад, К. Пряміцин зазначає, що важко заперечувати низку очевидних переваг досудового врегулювання податкових спорів, якими охоче на практиці користуються платники податків: зменшення навантаження на судову систему; безкоштовність адміністративного оскарження; оперативність розгляду скарги та вирішення спору. У законодавстві України

спостерігається тенденція щодо підвищення рівня публічності процедур досудового врегулювання податкових спорів. Відповідні процедури нині набувають характеру юрисдикційних [429]. Водночас, підкреслює вчений, правове регулювання таких процедур має низку суттєвих недоліків, що не дозволяє стверджувати про належну ефективність цих процедур. Наявні в правовому регулюванні процедури досудового врегулювання податкових спорів системні недоліки не забезпечують належного захисту прав та інтересів платників податків. Це, з одного боку, не надає учасникам процедур податкового контролю (документальних та інших перевірок) – податковим інспекторам та платнику податків – належного сигналу щодо їх критичного неупередженого перегляду, в разі скарги платника податків. З іншого боку, неможливість платника відстояти свої права в процедурах досудового врегулювання призводить до збільшення навантаження на адміністративні суди. Важливість процедури досудового врегулювання податкових спорів вимагає винесення основних нормативних положень щодо цієї процедури на законодавчий рівень, так як врегулювання основних процедур на рівні підзаконного акту не задовольняє сучасних суспільних потреб [429]. С. В. Пархоменко-Цироцяниц у своєму дослідженні зазначає, що особливе місце з-поміж юридичних конфліктів відведено податковим конфліктам, так як вони стосуються визначальної для держави та приватних суб'єктів сфери – фінансової. Податкові правовідносини, за загальним визнанням, є найбільш конфліктними з-поміж інших. Реалізація податково-правових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів, зумовлених різними причинами. Враховуючи особливу значущість для держави дотримання публічного інтересу у сфері оподаткування та необхідність захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин, потребує належної уваги питання щодо встановлення причин і вирішення податкових спорів. Одним із визначальних чинників, що впливає на появу податкових конфліктів, є якість податкового законодавства. Наявність Податкового кодексу України не гарантує відсутність прогалин і

колізій правових норм. Навпаки, постійна зміна умов оподаткування, хаотичне та раптове внесення змін до ПК України лише поглиблює проблему. Практика внесення змін до ПК України призвела до появи значної кількості норм, що не узгоджуються між собою, суперечать основним засадам податкового законодавства, зокрема принципу стабільності [392]. Ю. О. Ковальова зазначає, що у зв'язку з подіями в Україні, пов'язаними з проведенням податкової реформи і вдосконаленням податкового законодавства, актуальним залишається питання щодо попередження виникнення податкових спорів, а також – розроблення ефективної процедури їх врегулювання. Враховуючи досвід інших країн, потрібно зауважити, що, крім судового розгляду податкових спорів, дієвими можуть бути ті чи інші шляхи позасудового їх вирішення. В Україні здійснюються спроби запровадити альтернативні способи позасудового врегулювання спорів, однак основною офіційно закріпленою процедурою залишається порядок адміністративного оскарження рішень контролюючих органів, який, натомість, є недостатньо ефективним і містить формалізований підхід до розгляду скарг [235].

Отже, з огляду на аналіз чинного законодавства, а також враховуючи відповідні наукові думки і пропозиції, з метою підвищення якості та ефективності процедур позасудового вирішення податкових спорів, необхідно здійснити такі кроки:

1. Запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів. Чинне законодавство не містить необхідних засад для реалізації переговорів, як засобу врегулювання спору на його початковому етапі (стадії) виникнення (зародження). Така ситуація, очевидно, вимагає конструктивного розв'язання, що зумовлено такими моментами:

- по-перше, однією із основних ідей податкової реформи у нашій державі є встановлення партнерських відносин між державою, в особі контролюючих органів, та платниками податків. Тобто основними способами управління взаємовідносинами між цими суб'єктами є не владні вказівки, а

переконання, взаємодія, консультування. Принцип партнерства в основі взаємовідносин між платником податків та контролюючими органами активно використовується та розвивається у провідних зарубіжних країнах, зокрема західноєвропейських. В. В. Пилипів та В. І. Тарангулзазначають, що зорієнтованість України на імплементацію кращого світового досвіду управління національною економікою зумовлює необхідність пошуку шляхів формування взаємовідносин між державою, бізнесом та населенням на принципах партнерства. За такого підходу, запровадження нових форм роботи з платниками податків потребує поступового переходу від фіскально-контролюючої спрямованості податкової служби до посилення сервісно-партнерської їх взаємодії, з метою забезпечення виконання податкових зобов'язань. Загалом типові відносини податкових органів з платниками податків базуються на звітності з боку останніх та контролі й перевірках з боку перших. По суті, це вертикальні «суб'єкт-об'єктні» відносини, у яких суб'єктом являються податкові органи, а об'єктом – платники податків чи їх діяльність. При цьому такі відносини ґрунтуються на ретроспективній інформації про операції, які вже відбулися. У сучасній європейській практиці намітились тенденції до зміни відносин у напрямі посилення довіри й прозорості між податковими органами та платниками податків. Йдеться про перехід від традиційних вертикальних відносин до партнерства, заснованого на довірі та тісному активному співробітництві. Ці трансформації реалізуються у межахт. зв. концепції «розширеної взаємодії», яка сформувалась у ЄС і орієнтує на посилення співробітництва і сприяння добровільному та коректному виконанню податкових зобов'язань [381]. Науковці наголошують, що формування партнерських відносин являє собою сучасний підхід податкових органів до платників податків та податкових посередників. Навіть при тому, що ця концепція є відносно новою, вона вже довела свою ефективність у низці країн, а її практичне впровадження зумовило покращання співробітництва між податковими адміністраціями та платниками податків, завдяки чому вдалося вдосконалити реалізацію функції

нагляду та підвищити рівень добровільного дотримання податкового законодавства. Ключовою особливістю таких відносин є те, що вони трансформують стандартні методи вертикального нагляду за платниками податків у горизонтальне партнерство. Перехід до «горизонтальних» відносин робить з платника податків суб'єкта відносин [381]. В. М. Свириденковідзначає, що в умовах численних та суперечливих процесів становлення правової держави, одним із основних завдань налагодження партнерських відносин у сфері оподаткування повинна стати розробка концептуальних засад реформування податкових відносин, з метою досягнення максимального балансу інтересів осіб, що беруть участь у податкових процесах. З урахуванням майнового характеру податкових правовідносин, до них повинні застосовуватися ринкові як економічні, так і правові механізми. Платники податків повинні зрозуміти, що при дотриманні норм податкового законодавства та інтересів держави, остання надасть платникам не тільки право вибору поведінки (постановки на облік, строку сплати податку тощо), а й відповідні преференції, що, безумовно, сприятиме досягненню максимального балансу інтересів публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування [461, с.337; 459]. Вчений акцентує увагу на тому, що більш справедливим і передбачуваним є підхід до побудови взаємовідносин між державними органами і суспільством, зокрема в податковій сфері – з позиції права. Такий підхід дозволить побудувати відповідні відносини на основі суворого дотримання всіма учасниками діючих правових норм, що регламентують їх права та обов'язки [459]. Водночас, підкреслює правознавець, цей підхід споконвічно допускає певне правове протистояння і досить часто руйнує нормальні відносини між податковими органами і платниками податків. Нерідко правове вирішення наявних розбіжностей не означає дійсне їх розв'язання, а навпаки провокує ескалацію конфлікту. Щодо підходу до побудови взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків з позиції інтересів, то цей підхід передбачає досягнення балансу приватних інтересів платників

податків з публічними інтересами держави. Взаємовідносини в такому випадку будуються на основі принципу співробітництва, яке виключає формальний підхід до застосування норм податкового законодавства. Співпраця (партнерство) у податковій сфері передбачає чесне доведення платниками податків до відома податкових органів усіх, що мають значення для оподаткування, обставин їх господарської діяльності. Натомість платники податків мають можливість отримати від податкових органів докладні роз'яснення з питань обчислення і сплати податків, а також справедливе оподаткування і гарантії від переслідування за можливі прорахунки і помилки, допущені податковими органами. Отже, проведений аналіз нових підходів до побудови податкових відносин дає підстави стверджувати про необхідність їх реформування, що забезпечить баланс публічних і приватних інтересів у податковій сфері і сприятиме досягненню стратегічної мети України – інтеграції в європейський простір [459].

Переговори, на відміну від адміністративного та судового вирішення справи, ґрунтуються не на протистоянні сторін, а орієнтовані на пошук порозуміння між контролюючим органом та платником податків, спільне вироблення прийняттого для них обох рішення. Йдучи на переговори із платником податків, контролюючий орган у такий спосіб демонструє своє прагнення врегулювати розбіжності «мирним шляхом», як рівноправні партнери;

– по-друге, допоможе зменшити навантаження на відповідні адміністративні та судові органи, уповноважені вирішувати податкові спори. Низка конфліктних ситуацій виникають через те, що сторони припускаються помилок у розумінні тих чи інших обставин ситуації, невірно тлумачать законодавчі положення. Такі проблеми, здебільшого, не мають суттєвого та складного характеру і цілком можуть бути вирішені між сторонами під час переговорів, тобто без залучення іншого суб'єкта, що наділений юрисдикційними повноваженнями, і початку відповідної адміністративної процедури чи адміністративного процесу;

– по-третє, проведення переговорів сприятиме підвищенню якості та ефективності реалізації адміністративного та (або) судового вирішення податкових спорів, якщо перші (тобто переговори) не призвели до врегулювання розбіжностей. Йдеться про те, що проведення переговорів дозволяє сторонам податкового конфлікту більш чітко та змістовно зрозуміти позицію один одного, обставини та факти, якими кожна із них аргументує свою лінію поведінки у спорі. З огляду на це, сторони спору можуть більш якісно підготуватися до вирішення податкового спору у адміністративному чи судовому порядку. Крім того, результати, отримані в ході переговорів, можуть бути використані сторонами як додаткові докази, аргументи у адміністративній процедурі чи судовому провадженні із вирішення податкового спору.

Означене свідчить про необхідність запровадження переговорів, як засобу вирішення податкових конфліктів. Для цього необхідно визначити ключові матеріально-правові та процедурні засади проведення переговорів. Звісно, переговори не потребують такої детальної юридичної регламентації, як вирішення податкового спору в адміністративному чи судовому порядку. Втім, вимоги щодо основних прав та обов'язків сторін переговорів, порядку та оформлення результатів їх проведення мають бути законодавчо урегульовані, з метою забезпечення їх цілеспрямованості та послідовності, ефективності та дієвості.

2. Перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання винятково на рівень закону. Закон – це нормативно-правовий акт, ухвалений в особливому порядку вищим представницьким органом держави або безпосереднім волевиявленням народу (референдумом), який регулює найбільш важливі суспільні відносини, виражає волю (інтереси) більшості населення та володіє вищою юридичною силою [479, с.366]. Закон, зазначає В. В. Лазарєв, – це такий, що приймається в особливому порядку і той, що володіє вищою юридичною силою, нормативно-правовий акт, що виражає державну волю з ключових

питань суспільного життя [504, с.145]. В. К. Бабаєв зауважує, що термін «закон» в спеціальній та популярній літературі часто означає загальнообов'язкове правило, забезпечене примусовою силою держави. В такому розумінні закон ототожнюється, по суті, з правом. Однак у винятково юридичному сенсі, закон – це правовий акт, що володіє специфічними, притаманними лише йому ознаками [506, с.329]. За А. С. Пашковим та О. В. Смирновим, закон являє собою основний вид актів, що видається вищими органами влади. Закони відрізняються від інших актів державної влади тим, що вони завжди мають нормативний характер, тоді як підзаконні акти можуть бути як нормативними, так і ненормативними [485, с.98]. В. О. Котюк тлумачить закон, як нормативно-правовий акт вищого представницького органу державної влади (Верховної Ради України) або всього народу (під час проведення референдуму), який регулює найбільш важливі суспільні відносини, виражає волю й інтереси більшості населення і має найвищу або вищу юридичну силу відносно до всіх інших нормативно-правових актів [260, с. 42]. В. К. Гіжевський, В. В. Гловченко та В. С. Ковальський тлумачать закон, як нормативно-правовий акт вищого представницького органу державної законодавчої влади або самого народу, який регулює найбільш важливі суспільні відносини, виражає волю й інтереси більшості населення, втілює основні права людини та інші загальнолюдські цінності і має найвищу юридичну силу щодо інших нормативно-правових актів [398, с.142]. М. М. Марченко зазначає, що у повсякденному житті, у побуті використання терміну «закон» для позначення будь-якого нормативного акту, що виходить від держави, є досить поширеним і цілком допустимим, бо підкреслює важливість дотримання всіх законодавчих актів, а не тільки власне закону. Юридично ж це виглядає вельми некоректно. Ототожнення закону з іншими нормативно-правовими актами вносить плутанину в різні форми (джерела) права, знижує ефективність їх застосування [426, с.514]. Тому, продовжує науковець, потрібно розуміти поняття закону у «вузькому», власному його

розумінні. Досить типовими при цьому його дефініціями, які відбивають сформовані уявлення про закон на сучасному етапі, є такі: закон – це прийнятий в особливому порядку первинний правовий акт з основних питань життя держави, безпосередньо виражає державну волю і має вищу юридичну силу; закон – це нормативно-правовий акт, прийнятий вищим представницьким органом держави в особливому законодавчому порядку, який має вищу юридичну силу і регулює найбільш важливі суспільні відносини з точки зору інтересів і потреб населення країни; закон – це нормативний акт, що приймається в особливому порядку, володіє після Конституції найбільшою юридичною силою і спрямований на регулювання найбільш важливих суспільних відносин [426, с.514].

Натомість, підзаконний нормативно-правовий акт, стверджують Ю.А. Ведерніков та А. В. Папірна, – це документ, який видається компетентним органом або посадовою особою на підставі закону, відповідно до нього, для конкретизації та виконання законодавчих приписів та містить норми права. Вчені теж акцентують увагу на тому, що підзаконність цих актів не означає їх меншу юридичну обов'язковість. Вони мають необхідну юридичну силу, але вона не має всезагальності та верховенства, притаманної законам. Юридична сила залежить від статусу органів держави, характеру та призначення цих актів [104]. В. М. Кириченко та О. М. Куракін у своїх працях зазначають, що підзаконні акти – це нормативно-правові акти, прийняті уповноваженими на те компетентними правотворчими державними органами на підставі та на виконання законів. Тобто, приписи підзаконних актів є похідними від законів. Це є загальноновизнаним і ні в кого не викликає жодних сумнівів. І тому всі без винятку підзаконні акти мають меншу юридичну силу, ніж будь-який закон, і не можуть суперечити йому, а також не можуть змінювати або скасовувати норми законів. В іншому випадку, підзаконні акти визнаються недійсними з моменту їх прийняття і підлягають скасуванню [219]. Існування підзаконних нормативно-правових актів у правовій системі, продовжують учені, зумовлено багаторівневою структурою

самих суспільних відносин, які потребують як законодавчого, так і підзаконного нормативного регулювання, а також необхідністю оперативного, компетентного і професійного вирішення питань у різних сферах життєдіяльності суспільства [219]. На думку О. Ф. Скакун, підзаконний нормативно-правовий акт, – це нормативний акт, виданий на основі закону, відповідно до закону і спрямований на його виконання, шляхом конкретизації законодавчих приписів або встановлення первинних норм. При цьому, додає вчена, «підзаконний» не означає меншу юридичну обов'язковість цього акту порівняно з нормативно-правовим актом. Підзаконний акт володіє необхідною юридичною силою. Щоправда, його юридична сила не має такої ж загальності і верховенства, як це властиво закону. Проте він посідає важливе місце в системі правового регулювання, так як забезпечує виконання законів шляхом конкретизованого, деталізованого нормативного регулювання усього комплексу суспільних відносин [479, с.371]. Термін «підзаконні», зазначає Л. М. Горбунова, виражає одну загальну властивість великої, найбільшої за кількісним складом групи нормативно-правових актів, які видаються з метою реалізації нормотворчих повноважень суб'єктами виконавчо-розпорядчої діяльності в Україні, згідно з якою їх зміст повинен ґрунтуватися на положеннях закону і йому не суперечити. Підзаконними нормативно-правовими актами в аспекті їх загальнообов'язкової дії (для громадян, підприємств, установ, організацій, тобто поза межами системи органів влади, які його видали), на думку вченої, необхідно розуміти постанови Верховної Ради України нормативного характеру, відповідні офіційні документи Президента України, Кабінету Міністрів України, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування, що містять правила загальнообов'язкової поведінки, дія яких не обмежується одноразовим застосуванням [130, с. 65, 69–70].

Отже, закон – це нормативно-правовий акт вищої юридичної сили,

положення якого мають загальний та відносно стабільний характер, тобто розраховані на застосування протягом тривалого часу на широке коло однорідних відносин. Тоді як підзаконні акти покликані конкретизувати та розвивати загальні законодавчі положення, з урахуванням особливостей окремих різновидів суспільних відносин. Звісно, буде неправильно стверджувати, що на сьогодні механізм адміністративного оскарження повністю позбавлений законодавчих засад, так як на рівні ПК України, зокрема у його статті 53, закріплено низку важливих аспектів щодо функціонування такого інституту. Однак, деякі не менш важливі питання адміністративного оскарження регулюються тільки на підзаконному рівні. Так, наприклад, вимоги щодо оформлення скарг закріплені у спеціальних підзаконних нормативно-правових актах, теж саме стосується і вимог щодо форми і змісту рішень адміністративних органів за результатами вирішення податкового спору; основні прав та обов'язків сторін спору, а також контролюючого органу, що розглядає податковий спір, закріплені у підзаконних актах. Хоча ці питання є загальними для будь-якого податкового спору, а отже, повинні мати єдине джерело – відповідний закон.

3. Законодавче закріплення принципів проведення переговорів та адміністративного оскарження. На відміну від КАС України, який містить досить широкий та змістовний перелік принципів відправлення адміністративного судочинства, зокрема у правах про податкові спори, ані у ПК України, ані у відповідних спеціальних підзаконних нормативно-правових актах чітко не визначено кола основних принципів розв'язання податкових конфліктів, вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження. Не логічно стверджувати, що чинне законодавство, яке регулює вирішення податкових спорів у позасудовому порядку, позбавлене принципів функціонування такого інституту, однак більшість із цих принципів розпорошені у текстах низки нормативно-правових актів різної юридичної сили. Крім того, досить часто вони не є очевидними, так як не мають чіткого визначення, а лише впливають із тих

чи інших законодавчих положень. Така ситуація аж ніяк не відповідає принципу правової визначеності. Цей принцип, зазначає В. Кернз, являє собою зобов'язання державних владних органів забезпечити легкість з'ясування права тими, до кого воно застосовується, і набуття останніми можливості, за необхідності, скористатися правом, так само, як і способом, за допомогою якого воно буде підлягати застосуванню і тлумаченню. Як ухвалив СЕС у рішенні у справі Raske, його основна мета полягає в забезпеченні того, що жодна з норм, які приймають державні органи влади, не може бути застосованою до непоінформованих про неї. Означений принцип тісно пов'язаний із принципом законних очікувань, який є наслідком першого. Принцип законних очікувань спрямований на те, щоб у випадках, коли фізична особа переконана, що досягне певного результату, якщо буде діяти відповідно до норм правової системи, забезпечити захист цих очікувань. Однак принцип законних очікувань підлягає певним обмеженням. Перше з них – критерій доречності. Право Співтовариства захищає законні очікування лише розсудливих і обачних осіб. По-друге, на цей принцип можна посилалися лише у випадку, коли очікування мають законний характер [216, с. 104–110; 549, с. 158–161; 45]. М. В. Козюбра розуміє принцип визначеності, як неодмінну складову верховенства права, сутністю якого є вимога чіткості підстав, цілей і змісту нормативних приписів, особливо тих із них, які адресовані безпосередньо громадянам, які повинні мати можливість передбачати правові наслідки своєї поведінки [241, с.30]. Отже, законодавчі положення мають бути чіткими та зрозумілими для тих, кому вони адресовані. З огляду на це, необхідно закріпити у законодавстві чіткий перелік основних принципів, на яких ґрунтується у відповідності до яких функціонує механізм позасудового вирішення податкових спорів. Для того, що кожна сторона, як платник податків, так і контролюючий орган, між якими виник спір, а також контролюючий орган, що розглядає цей спір, чітко розуміли та усвідомлювали ті відправні, засадничі ідеї, у відповідності до яких має відбуватися вирішення

податкового спору.

4. Врегулювання питання використання медіації для вирішення податкового спору. У чинному українському законодавстві не закріплено чітких змістовних організаційно-правових засад організації і функціонування інституту медіації, як засобу вирішення податкового спору. Доречним було б передбачити у законі, що у випадку адміністративного оскарження, компетентний контролюючий орган перед тим, як почати розглядати спір, повинен з'ясувати, чи не бажає платник податків скористатися процедурою медіації для врегулювання наявного податкового спору, із роз'ясненням її суті та наслідків.

5. Підвищення рівня відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження. Відповідно до Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 р. № 916, вирішення скарги платника податків за загальним правилом відбувається у закритому засіданні – це розгляд матеріалів скарги контролюючим органом, який відбувається винятково за участю платника податків – скаржника або його уповноважених представників (зокрема адвокатів), уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена (за умови прийняття Радою бізнес-омбудсмена до розгляду скарги, поданої платником податків) та представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [418]. Щодо розгляду матеріалів скарги на відкритому засіданні, то він відбувається тільки на підставі клопотання платника податків – скаржника, податкового агента або його уповноважених представників (зокрема адвокатів), а також:

– уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику;

– уповноважених представників центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну регуляторну політику;

– уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена;

– представників засобів масової інформації [418]. Не ставлячи під сумнів доречність застосування саме такого підходу до вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження, все одно проголошення рішень у справі має відбуватися відкрито, з метою забезпечення широкої поінформованості населення про роботу контролюючих органів, а також належного, зокрема громадського, контролю за їх діяльністю.

6. Удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного оскарження. Проблема полягає у тому, що нормотворець, передбачивши можливість їх участі у цій процедурі, у жодний спосіб не визначає їх становище у ній, їх роль як учасників цієї процедури. У зв'язку з цим, логічно постає низка запитань, наприклад, якщо зазначені суб'єкти виконують роль сторонніх наглядців за дотриманням законності під час розгляду справи і не беруть безпосередньої участі у її вирішенні по суті, то чи можна тоді такий розгляд називати закритим, як це передбачено у законодавстві; чому їх присутність на розгляді справи є більш важливою, аніж, скажімо, присутність ЗМІ, які виступають однією із основних складових інституту громадського контролю? Якщо ж представники Ради бізнес-омбудсмена центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, беруть участь у вирішенні справи, то якою мірою; чи здатні вони впливати на зміст рішення у справі, якщо так, то чому Порядком, як суб'єктом прийняття рішення, зазначається тільки посадова особа (керівник, заступник керівника) контролюючого органу, а не відповідна комісія чи колегія у складі цієї посадової особи, та вищезазначених представників? Ці запитання потребують ретельної уваги нормотворця. І, напевне, доречно було б передбачити, що за загальним правилом вирішення справи відбувається відповідною посадовою

особою вищестоячого контролюючого органу. Однак платник податків під час подання скарги на рішення контролюючого органу має право подати клопотання про вирішення спору колегією у складі зазначеної посадової особи представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Отже, запропоновані кроки не вирішують усіх наявних проблемних аспектів механізму досудового вирішення податкових спорів, втім, проведення роботи із удосконалення законодавчого регулювання щодо вище зазначених проблемних питань, має суттєво підвищити якість та ефективність функціонування зазначеного механізму.

4.3. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів

На відміну від процедур позасудового вирішення податкового спору, судовий порядок врегульований набагато якісніше, однак тут також є проблемні питання, які потребують розв'язання, а отже, вимагають відповідної уваги як з боку науковців, так і представників офіційної влади, зокрема законодавчого органу, так як зазначений судовий порядок регламентується єдиним кодифікованим законом – КАС України, вносити зміни до якого може тільки Верховна Рада України.

Насамперед, потрібно зосередити увагу на необхідності внесення зміну у назву статті 283 КАС України, яка наразі називається «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». Наприкінці 2012 року, шляхом реорганізації Державної митної служби і Державної податкової служби (згідно з Указом Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади»), створено Міністерство доходів і зборів. Новій структурі передано функції з

адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Так, відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів України, Міндоходів України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Міндоходів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань: забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок); забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [422]. 1 березня 2014 р. Уряд України прийняв постанову № 67 «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів», в якій зазначалося ліквідувати Міністерство доходів і зборів. Припинити здійснення заходів щодо реорганізації Державної податкової служби та Державної митної служби, розпочатих відповідно до Указу Президента України від 24 грудня 2012 р. № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади». Відновити діяльність Державної податкової служби та Державної митної служби. Установити, що: Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, і який забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску; Державна митна служба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який

забезпечує реалізацію державної політики у сфері державної митної справи; Державна податкова служба та Державна митна служба є правонаступниками прав та обов'язків ліквідованого Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності; забезпечення діяльності Державної податкової служби та Державної митної служби у 2014 році здійснюватиметься в межах видатків, передбачених Міністерству доходів і зборів [421]. А менш ніж через 2 місяці КМУ приймає Постанову, яка припинила дію попередньої та зафіксувала створення Державної фіскальної служби, як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів, шляхом перетворення [424]. Зараз, Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [413]. Тобто у статті 283 КАС суб'єктом, що має право звернутися до суду, вказаний суб'єкт, якого на сьогодні офіційно не існує в Україні. У ПК України, до речі, теж немає згадувань про органи доходів і зборів. У статті 53 цього Кодексу йдеться винятково про «контролюючі органи». Цей термін був введений у ПК згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України, у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 4 липня 2013 року № 404-VII: «...слова «в органі державної податкової служби» в усіх відмінках і числах замінено словами «у контролюючому органі» у відповідному відмінку і числі, а слова «орган державної податкової служби, митний орган», «орган державної податкової служби», «орган податкової служби», «податковий орган», «державна податкова служба», «митний орган» в усіх відмінках і числах – словами «контролюючий орган» у

відповідному відмінку і числі» [388].

Звісно, можна стверджувати про те, що цей законодавчий недолік має винятково формальний характер є і проблемою юридичної техніки. Юридична техніка – це сукупність вироблених в юриспруденції засобів і правил зовнішнього виразу в текстах різних правових актів (нормо-установчого, нормозастосовного або інтерпретаційного характеру, актів систематизації законодавства) загальнообов’язкових правил поведінки [512]. О. Ф. Скакун визначила юридичну техніку, як сукупність стандартизованих юридично-технічних правил, прийомів, засобів і способів, створених компетентними органами найдоцільніших за формою і досконалих за структурою, змістом та викладом юридичних актів під час дотримання офіційно встановлених процедур їх підготовки і прийняття [479, с.354]. Науковець зазначає, що юридична техніка є збірним поняттям, яким об’єднуються такі її види: нормотворча техніка (її підвиди – законодавча, техніка систематизації нормативно-правових актів), правозастосовна техніка, правотлумачна техніка. Безпосередньо нормотворча техніка – це сукупність юридично-технічних правил, прийомів, засобів і способів, використовуваних під час створення (формулювання, впорядкування, оформлення) текстів законів, підзаконних актів, нормативно-правових договорів [479, с. 354–355]. За М. В. Цвіком, законодавча техніка – це сукупність юридичних засобів, прийомів і правил розробки, оформлення, опублікування і систематизації нормативно-правових актів. Учений наголошує, що від дотримання правил законодавчої техніки залежить рівень досконалості законодавства і всього нормативного матеріалу, доступність нормативних актів для тлумачення, стабільність, високий рівень обліку й систематизації нормативного матеріалу [186, с.530]. Втім, незважаючи на, на перший погляд, формальний, незначний характер означеного вищенедоліку у назві статті 283 КАС України, він, все одно призводить до порушення, згадуваного раніше. Ще більш дивною ця ситуація виглядає у світлі того, що у 2017 році було прийнято нову редакцію КАС України і на той час вже майже три роки не існувало органів доходів і

зборів. Неуважність нормотворця під час формулювання та викладення законодавчих положень, зазначає С. М. Клімова, не лише порушує принцип «правової визначеності» («the principle of legal certainty»), але й цілком може позначитися негативним чином на розвитку відповідних відносин у країні [229]. Отже, враховуючи викладене вище, очевидно, що необхідно внести відповідні зміни до статті 283 КАС України, а саме замінити у її назві термін «органи доходів і зборів» на термін «органи, які реалізують державну політику у податковій сфері».

Потім необхідно зосередити увагу на особливостях законодавчого врегулювання форми звернення контролюючих органів до адміністративного суду у порядку статті 283 КАС України. Так, відповідно до цієї статті, провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів, під час здійснення ними визначених законом повноважень, здійснюється на підставі заяви таких органів щодо:

- 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків;
- 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;
- 3) надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;
- 4) 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;
- 5) стягнення коштів за податковим боргом;
- 6) зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на орган доходів і зборів [239]. Заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що

зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом, у письмовій формі та повинна містити:

- найменування адміністративного суду;
- найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника;
- найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, до якої застосовуються заходи, визначені частиною першою цієї статті;
- підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника;
- перелік документів та інших матеріалів, що додаються;
- підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою [239].

Зі змісту статті 283 КАС України видно, що у ній йдеться не про позовну заяву, а заяву. При тому, що ця стаття знаходиться у Главі КАС України, яка називається «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ». Також слід відмітити статтю 268 означеного кодексу, в якій закріплено, що у справах, визначених статтями 273–277, 280–283, 285–289 цього Кодексу, щодо подання позовної заяви та про дату, час і місце розгляду справи суд, негайно повідомляє відповідача та інших учасників справи шляхом направлення тексту повістки на офіційну електронну адресу, а за її відсутності – кур'єром або за відомими суду номером телефону, факсу, електронною поштою чи іншим технічним засобом зв'язку [239]. З огляду на викладене вище, постає цілком логічне запитання про те, є заява, про яку йдеться у статті 283 КАС України, специфічним видом позовної заяви, чи це, знову ж таки, недолік нормотворчої роботи законодавця? Для цього потрібно з'ясувати, що являє собою заява та позовна заява. У КАС України не закріплено визначення цих понять. Однак у Законі України «Про звернення громадян» від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР визначено заяву (клопотання) як звернення громадян із

проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та чинним законодавством їх прав та інтересів або повідомлення про порушення чинного законодавства чи недоліки в діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, народних депутатів України, депутатів місцевих рад, посадових осіб, а також висловлення думки щодо поліпшення їх діяльності. Клопотання – письмове звернення з проханням про визнання за особою відповідного статусу, прав чи свобод тощо [420]. Що стосується позовної заяви, то для розуміння сутності цієї понятійно-термінологічної конструкції, потрібно звернутися до доктринальних та навчальних джерел. Поняття позову існувало ще у римському праві, де він позначався терміном *actio*. У класичному римському праві позов – *actio* – визначався, як передбачений едиктом магістрату засіб домогтися за допомогою судового процесу рішення, яке відповідало б інтересам цієї особи. Тобто, позов – це звернення до суду за захистом свого порушеного права [434]. Сьогодні на сторінках спеціальної літератури можна знайти низку точок зору щодо того, що являє собою позов, зокрема у межах адміністративного процесу. Більшість дослідників стверджують про позов, зокрема адміністративний позов, а не позовну заяву. Однак це не різні поняття, а дві складові одного правового явища, які співвідносяться як зміст та форма. В. В. Ярков, А. В. Абсалямов та інші, з цього приводу зазначають, що адміністративний позов, як процесуальну конструкцію, не можна ототожнювати із адміністративною позовною заявою, як документом. Адже адміністративна позовна заява може містити кілька адміністративних позовів (у тих випадках, коли адміністративним позивачем сформульований більше ніж одна матеріально-правова вимога або ж коли одна матеріально-правова вимога базується на різних підставах). Адміністративний позов – категорія динамічна (з перебігом процесу його елементи можуть змінюватися), тоді як адміністративна позовна заява – категорія статична (будучи одного разу подана до суду першої інстанції, вона долучається до матеріалів судової справи і залишається незмінною, навіть якщо сам адміністративний позов

зазнає змін)[593]. О. В. Ісаєнкова розуміє позовну заяву, як засіб захисту права особи, що звернулася до суду за захистом, спрямований проти ймовірного порушника і заснований на зазначених позивачем спірних правовідносинах. При цьому вчена наголошує, що позов слід розуміти лише як звернення до суду, тобто як процесуальну дію [199]. А. А. Добровольський та С. А. Іванова зазначали, що позов, у будь-якому судовому провадженні, являє собою процесуальну форму захисту права. Сутністю такого захисту є спір про право, що розглядається у визначеному процесуальному порядку і спеціально уповноваженим на те органом із забезпеченням учасникам спору рівних правових гарантій із доказування своїх вимог [160, с. 24]. А. О. Селіванов розуміє адміністративний позов як вимогу, звернену до держави в особі суду щодо ухвалення об'єктивно правильного судового рішення [465, с. 28]. О. Братель тлумачить позов, як пред'явлені до суду для розгляду й вирішення у визначеному процесуальному порядку матеріально-правові вимоги позивача до відповідача, засновані на певних юридичних фактах, зумовлених спірними матеріально-правовими відносинами [90, с.9]. Деякі дослідники стверджують про позов у адміністративному процесі, як вимогу про відновлення порушеного права, шляхом порушення приватною особою проти влади, як сторони, процесу про право публічне, що здійснюється в судово-змагальному або більш-менш близькому до нього порядку [195]. З позиції С. В. Ківалова, адміністративний позов – це звернена через адміністративний суд матеріально-правова вимога позивача до відповідача щодо захисту прав, свобод, інтересів чи реалізації повноважень у сфері публічних відносин шляхом вирішення публічно-правового спору на засадах рівності та змагальності сторін [222]. О. А. Логіновстверджує про позов, як про звернену через суд матеріально-правову вимогу позивача до відповідача щодо захисту порушеного, оспорюваного чи невизнаного права або охоронюваного законом інтересу, яка розглядається у визначеному законом процесуальному порядку [305, с.130]. Н. В. Мостова пише, що адміністративний позов – звернена до адміністративного суду правова

вимога позивача про проведення судом певних дій із зазначенням способу захисту, що передбачається публічно-правовими відносинами, ґрунтується на юридичних фактах, подається (надсилається) до суду у формі позовної заяви для розгляду й вирішення в чітко встановленому процесуальному порядку [465, с. 10]. Ю. М. Мирошніченко вважає, що адміністративний позов являє собою звернену до суду вимогу зацікавленої особи про поновлення порушених або визнання оспорюваних прав, свобод та інтересів у сфері публічно-правових відносин, шляхом застосування до відповідача передбачених законом заходів державного примусу [325, с. 91]. Н. В. Янюк пише, що адміністративний позов слід розуміти, як виражену у процесуальній формі вимогу позивача до відповідача, звернену через адміністративний суд, з метою вирішення адміністративно-правового спору, який виникає, у зв'язку з необхідністю визнання неправомірними рішення, дії чи бездіяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, їх посадових та службових осіб [592, с.52]. В. В. Гордєєв пропонує визначати адміністративний позов, як суб'єктивне право, благо, яке захищається судом, у процесуальному аспекті – як звернена до суду вимога про захист порушеного права, свобод, законних інтересів чи реалізацію повноважень [131, с. 254]. З точки зору І. Картузова, під адміністративним позовом розуміється процесуально-правовий засіб порушення зацікавленим суб'єктом (фізичною чи юридичною особою або суб'єктом владних повноважень) розгляду публічно-правового спору адміністративним судом, у якому міститься звернена до суду вимога про захист прав, свобод та інтересів або на виконання повноважень у публічно-правових відносинах [214]. Ю. С. Педько означений позов називає процесуальним засобом ініціювання суб'єктом конфліктних публічно-правових відносин правозахисної адміністративно-судової діяльності, що оформлює правову вимогу матеріально-правового характеру однієї зі сторін публічно-правового спору (учасника адміністративного судочинства) і невід'ємно пов'язується з розглядом адміністративним судом відповідної справи адміністративної

юрисдикції та прийняттям за нею рішення [373, с. 155]. Позов, стверджує Г. Л. Осокіна, виступає вимогою про захист порушеного права, він є об'єктом диспозитивних прав сторін, тобто позивач може змінити підставу та предмет позову, відповідач має право визнати позов тощо [138]. Отже, дослідники по-різному підходять до тлумачення позову, одні акцентують увагу на його матеріально-правовому аспекті, інші – процесуальному, треті вважають, що позов має і матеріальний, і процесуальний бік. Однак, у будь-якому випадку, позов являє собою вимогу, домагання що пред'являється, звертаються позивачем до відповідача, суду, з метою захисту прав, свобод чи законних інтересів першого (тобто позивача). Тому позов – це реакція суб'єкта на порушення іншою стороною його прав, свобод, законних інтересів. Випадки ж звернення контролюючих органів до суду, у порядку статті 283 КАС України, не передбачають наявності адміністративного спору як такого, так як у таких справах не ставиться питання про протиправність рішень, дій бездіяльності зазначених органів. Згідно з цією статтею, суб'єкт владних повноважень просить суд не вирішити юридичний спір, а дозволити (санкціонувати) вчинення ним певних дій відносно платника податків. Тобто відсутнє протистояння між контролюючим органом та платником податків, із якого виникає спір. Отже, передбачена у статті 283 КАС України форма звернення контролюючих органів до суду справді немає яскраво вираженого позовного характеру і швидше є проханням про сприяння у реалізації повноважень. Однак у такому випадку постає питання про те, як означена стаття співвідноситься із статтею 87 ПК України? У цій статті чітко закріплено, що орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу, за рішенням суду, здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження [388]. Тобто, із змісту статті 87 ПК України випливає, що стягнення податкового боргу із фізичних осіб, як платників податків, відбувається у порядку загального позовного провадження. Однак стаття 283 КАС України при цьому не

містить ніяких винятків для платників податків – фізичних осіб, а отже, її слід розуміти як таку, що є загальною і, відповідно, стосується стягнення податкового боргу із будь-яких платників податків. Очевидною є колізія норм юридичних актів рівної юридичної сили. Тому, з метою усунення означеного законодавчого недоліку, необхідно внести зміни:

– або до КАС України, вказавши у статті 283, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не розповсюджується на платників податків – фізичних осіб;

– або до ПК України, замінивши у статті 87.11 термін «позов» на термін «заява». Відповідно, викласти цю статтю у такій редакції: «...орган стягнення звертається до суду з заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи».

Згідно частини 4 статті 283 КАС України, підставою для відмови судом у відкритті провадження за заявою контролюючого органу є наявність спору про права. Тобто, якщо суд за результатами вивчення матеріалів справи дійде висновку про наявність зазначеного спору, він відмовляє у відкритті провадження, що унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Однак, не позбавляє його право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку [239]. Проблема полягає у тому, що законодавець не надає тлумачення терміну «спір про право», а також не визначає критеріїв, підстав, з огляду на наявність яких суд має розцінювати ситуацію як таку, що має ознаки спору про право. Зокрема, постає питання про те, чи може наявність заперечень проти заяви, викладених платником податків у відзиві на заяву, розцінюватися як наявність спору між контролюючим органом та платником податків, що, натомість, є підставою для відмови у відкритті провадження у порядку статті 283? Така ситуація також вимагає законодавчого врегулювання, зокрема, нормотворець повинен визначити наявність яких саме умов, обставин є необхідною та достатньою для того, щоб суд міг констатувати спірний характер вимог, заявлених у

порядку статті 283.

Ще один недолік статті 283 стосується передбачених у ній строків звернення суб'єкта владних повноважень. Зокрема, йдеться про використання у ній такого терміну, як «момент». Строк звернення до суду, згідно вказаної статті, вимірюється годинами, а тому дуже важливим питанням є момент початку його перебігу, який законом пов'язується із моментом виникнення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Однак постає питання про реальну практичну можливість у всіх випадках чіткого визначення вказаного «моменту», що є відправною точкою для перебігу 24-годинного строку? Для того, щоб це забезпечити, необхідно закріпити обов'язок контролюючих органів фіксувати не лише день, місяць та рік, але й час складання ними відповідних актів. Втім, потрібно дотримуватися загального правила визначення строків, закріпленого у статті 118 КАС України, тобто закріпити у статті 283 означеного Кодексу, що заява подається до суду першої інстанції не пізніше дня наступного за тим, у який були встановлені обставини, що зумовлюють звернення до суду.

Проблеми зі строками прослідковуються не лише у випадку звернення до суду контролюючих органів, але й платників податків. Зокрема, йдеться про колізію пунктів 56.18 та 59.16 статті 56 ПК України. Згідно з першою, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. Відповідно до вказаної статті 102, контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня, у разі проведення перевірки контрольованої операції, відповідно до статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4

статті 133 цього Кодексу, 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 (зокрема від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку [388]. Натомість, у пункті 56.19 статті 56 закріплено, що 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, відповідно до пункту 56.17 цієї статті [388]. Тобто ці статті суперечать одна одній, так як, регулюючи по суті однакові питання, встановлюють при цьому різні строки оскарження. Зазначена колізія у положеннях пунктів 56.18 та 56.19 статті 56 є давно відомою, і вже піддавалася оцінці та роз'ясненню з боку ВАС України. Зокрема, у Листі ВАСУ «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України» від 10.02.2011 р. № 203/11/13-11, зазначено, що два цих приписи Податкового кодексу України по-різному регулюють ті самі правовідносини і при цьому суперечать один одному. За таких обставин, пункти 56.18 та 56.19 статті 56 Податкового кодексу України не можуть застосуватися судами одночасно, натомість перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм. У своїх висновках ВАСУ виходить із того, що під час прийняття 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) [584]. Аналогічну позицію щодо строків ВАСУ висловив і у листі «Про застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин» від 05.07.2011 р. № 945/11/13-11 [414].

У цьому випадку, предметом зауваження є не так сама колізія, як спосіб її вирішення – лист ВАСУ, замість внесення відповідних змін до ПК України. Очевидно, що ця ситуація аж ніяк не сприяє зміцненню гарантій платників податків в частині строків звернення до суду, так як означений лист не є джерелом права і не має юридичної сили.

Отже, законодавче врегулювання судової форми вирішення податкових спорів не ідеальне і має певні проблеми, однак вони не настільки складні за своїм характером і цілком можуть бути вирішені шляхом внесення відповідних змін до КАС України та ПК України. А той факт, що низка з-поміж означених проблемних питань існують вже досить тривалий час і, за їх, здавалося б, очевидності, досі не були урегульовані законодавцем, є свідченням недостатнього рівня його уваги до досліджуваної сфери правовідносин.

4.4. Концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору

У процесі дослідження форм і способів вирішення податкових спорів, було зосереджено увагу на необхідності запровадження в Україні медіації, як альтернативного засобу врегулювання податкового спору. Враховуючи той факт, що таке правове явище в нашій державі ще не отримало інституалізації, тобто не набуло належного правового визначення та оформлення, важливим є дослідження концептуальних засад. Термін концепція (від лат. *conceptio* – сприйняття) – це система понять про ті чи інші явища, процеси; спосіб

розуміння, тлумачення якихось явищ, подій; основна ідея будь-якої теорії. Термін «концепція» вживають також для позначення головного задуму в науковій, художній політичній та інших видах діяльності людини [537, с. 301]. Ю. В. Чабанова визначає концепцію як спосіб розуміння, трактування процесів або явищ; система доказів певного положення, сукупність поглядів на окремий предмет дослідження, доктрина, теоретичний напрям або підхід, провідна ідея; форма провідного ідейного задуму під час формування державної політики або розробленого і затвердженого в установленому порядку документа. Як провідний ідейний задум, зазначає дослідниця, концепція визначає стратегію дій у здійсненні реформ, програм, планів дій здебільшого на національному рівні. У такому разі концепція слугує основою для прийняття рішень і вирішення конкретних завдань. У державному управлінні вважається доречним попередньо розробляти науково-обґрунтовану концепцію усіх значущих політичних та законодавчих рішень. Як документ, концепція розробляється державними органами, з метою визначення основних засад (напрямів, пріоритетів) реалізації державної політики у відповідній сфері, якою передбачаються заходи для вирішення конкретної проблеми [173, с.342]. Ю. С. Шемшученко у своїй юридичній енциклопедії розтлумачив правову концепцію, як провідну ідею, точку зору на те або інше правове явище. Концепція, наголошує він, – важливий засіб розвитку як юридичної науки, так і науково обґрунтованого державно-правового будівництва [589]. Б. Г. Литвак, аналізуючи значення концепції з точки зору стратегічного управління, пише, що наступною управлінською конструкцією після бачення, цілі та місії, яка активно використовується в процесі стратегічного управління, є концепція. Для реалізації стратегічного управління розвитком будь-якої організації, будь-якого об'єкта управління – важливу роль відіграє професійно розроблена концепція. Якщо місія дає загальну характеристику того, заради чого створена організація, її позиціонування в зовнішньому світі і призначення, то призначення концепції – визначення ключових напрямків діяльності об'єкта

управління, яке включає виявлення шляхів і технологій досягнення поставлених цілей з виділенням головних факторів їх досягнення [300]. Учений підкреслює, що важливо не плутати концепцію зі стратегічним або тактичним плануванням, мета яких полягає в конкретних заходах щодо реалізації стратегії і рішення короткострокових завдань або проблем, щовиникли. Добре продумана концепція – це, насамперед, напрями, пріоритети і технології розвитку об'єкта управління на довгострокову перспективу. У концепції повинні бути представлені найбільш пріоритетні напрями розвитку об'єкта управління на конкретний період часу або до моменту досягнення поставленої мети. Вона, по суті, слугує представленим у загальному вигляді сценарієм досягнення цілей, які також повинні бути з'ясовані у процесі розробки концепції. Крім того, в концепції визначаються шляхи переходу від поточного положення об'єкта управління до бажаного у відповідності до цілей, поставлених суб'єктом управління [300]. За Е. М. Коротковим, концепція – це комплекс ключових положень або установок мислення, що дозволяють зберігати спрямованість дослідження, це своєрідний компас в русі думки. Концепція відображає своєрідну здатність людини поєднати в дослідженні наявні знання з прогностичними, наявне розуміння того чи іншого явища з уявленнями і припущеннями про сутності першого, другого порядку тощо [252]. О. Ф. Скакун, розмірковуючи про концепції теорії права і держави, визначила їх, як логічно виважену і усталену систему причинно-наслідкових зв'язків між вихідною, стрижневою ідеєю про право і державу й суміжними ідеями, що у комплексі пронизують увесь досліджуваний (що викладається) матеріал, визначають його цільову спрямованість, підбір фактів, їх інтерпретацію та інше [479, с. 19–20]. В. А. Ліпкан характеризує концепцію, як певний спосіб розуміння, трактування будь-яких явищ, основний погляд, керівна ідея для їх висвітлення; керівний задум, конструктивний принцип різних видів діяльності [345].

Отже, концептуальні засади впровадження медіації, як засобу

вирішення податкового спору, – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру. Тому основними аспектами, які потрібно з'ясувати, розмірковуючи про концептуальні засади впровадження медіації, як способу вирішення податкового спору, є:

1. Що таке медіація, у чому її суть? Медіація (від лат. *mediation* – посередництво) [481, с.347] була відома ще у стародавні часи. Історики знаходять коріння сучасної медіації у фінікійській цивілізації, основою економіки якої була морська торгівля. Широке поширення отримав інститут посередництва в Китаї і Японії, де і сьогодні примирення сторін за допомогою діалогу більш поширене, аніж вирішення проблеми державним судом. У Стародавній Греції існувала практика використання посередників (*proхenetes*); римське право, починаючи з кодексу Юстиніана (530–533 н. е.), визнавало посередництво [522]. П. С. Прибутько, Р. В. Михайленко та Л. М. Дубчак у своїх працях зазначають, що у стародавні часи правосуддя було швидким, непередбачуваним і суб'єктивним. Людям, які потребували ділового вирішення справ, не подобалося ризикувати під час ухвалення рішень, тому ними створювалися власні системи, зокрема такі, як торгові палати. Це дозволяло підприємцям тих часів залагоджувати конфліктні ситуації без убивств і непередбачуваних рішень суддів і присяжних. Так з'явився прототип арбітражних судів. Його перевага полягала в тому, що результат був більш передбачений і рішення було остаточним. Недоліком була абсолютна перемога або абсолютна поразка через те, що обидві сторони зобов'язані були підкоритися результату, незалежно від того, згодні вони з ним, чи ні. Найчастіше арбітражне рішення завершувало не лише конфлікт, а й відносини між його сторонами. Чимало змінилося з тих часів. Деякі речі стали набагато кращими, більш швидкими та дешевшими. На превеликий жаль, підкреслюють дослідники, це не стосується вітчизняного судочинства. Розгляд справи в судах став набагато довшим і дорожчим. Тому в багатьох

розвинених країнах відродився стародавній метод медіації. Адже у багатьох випадках, якщо люди можуть вирішити проблему шляхом обговорення і переговорів, вони досягнуть швидшого і кращого результату, аніж за іншого, наприклад, судового розгляду [404]. Медіація в її сучасному розумінні стала розвиватися у другій половині ХХ століття, передусім, в країнах англосаксонського права – США, Австралії, Великобританії, після чого почала поширюватися і в Європі. Перші спроби застосування медіації відносяться до вирішення спорів у сфері сімейних відносин. Згодом медіація отримала визнання під час вирішення широкого спектру суперечок, починаючи від конфліктів у місцевих громадах і закінчуючи складними багатосторонніми спорами в комерційній та публічній сферах [522].

З огляду на це, не дивно, що на сьогодні у багатьох провідних країнах світу саме медіація є однією з найпопулярніших форм урегулювання різних видів конфліктів [404], зокрема у сфері оподаткування та галузі публічного управління. Існує велика кількість визначень поняття медіації. Так, наприклад, К. Ковач тлумачить медіацію як процес, в якому нейтральна третя сторона (сторони) виступає основою для полегшення вирішення спору між сторонами конфлікту [600]. Фахівці асоціації «RechtsstandortHamburg e.V.» визначають медіацію як неформалізовану, але чітко структуровану процедуру врегулювання спору за участю нейтрального посередника (медіатора), який підтримує сторони у досягненні ними взаємовигідного рішення [601]. З позиції, яку висловлюють Дж. Фолберг, Д. Голан, медіація являє собою процес, що сприяє переговорам і в якому незалежна особа допомагає сторонам досягнути консенсусу [598]. З точки зору І. В. Решетникової, медіація – форма примирення сторін, в ході якої нейтральна особа, добровільно обрана сторонами (з огляду на її компетенцію та авторитет), проводить переговори [433, с.53]. П. С. Прибутько та інші розуміють медіацію, як це приватне та конфіденційне використання посередників для виходу з конфліктної ситуації. Медіація – це процес, в якому нейтральна третя сторона, медіатор, допомагає вирішити конфлікт,

сприяючи виробленню добровільної угоди між конфліктуючими сторонами. Медіатор полегшує процес спілкування між сторонами, допомагає глибше зрозуміти їхні позиції та інтереси, шукає ефективні шляхи вирішення проблеми, надаючи можливість сторонам дійти власної згоди [404]. В. Б. Череватюк та К. Л. Сірук вважають, що медіація – це такий альтернативний спосіб вирішення спору, що являє собою структурований переговорний процес, який здійснюється за допомогою незалежного, нейтрального та кваліфікованого посередника (медіатора), що допомагає сторонам спору самостійно, на добровільній основі, досягти згоди для вирішення спору, що відповідатиме інтересам кожної зі сторін спору [571]. Існує точка зору, згідно з якою медіація – це втручання в переговори або конфлікт уповноваженої третьої особи, яка не має повноважень приймати рішення щодо вирішення спору, але допомагає сторонам спору добровільно дійти до порозуміння [602]. Л. Боуль та М. Несик пропонують розглядати медіацію у концептуальному та описовому контексті. Згідно з першою, медіація являє собою добровільну конфіденційну процедуру врегулювання спору, в ході якої нейтральна особа (медіатор) сприяє сторонам в проведенні переговорів, з метою укладення взаємоприйнятної угоди. З позиції описового підходу, медіація – це процедура врегулювання конфлікту, за якої конфліктуючі сторони зустрічаються з медіатором і проводять бесіду, після чого роблять спробу вирішити протиріччя [596, с. 4–5; 375]. М. В. Гвоздаревастверджує про медіацію, як про процедуру, спрямовану на мирне вирішення конфлікту, усунення його причин і наслідків, яка може бути завершена досягненням угоди [117, с.16]. М. Я. Поліщук розглядає медіацію як альтернативний спосіб вирішення спору, за умовами якого сторони на добровільних засадах беруть участь у переговорах і, за допомогою незалежної та кваліфікованої третьої сторони (медіатора), намагаються досягнути консенсусу та вирішити власний спір, з урахуванням інтересів кожної з них [395]. Спроба надати офіційного визначення поняттю медіації зроблена у проекті Закону України «Про медіацію» від 17.12.2015 р.

№ 3665, в якому закріплено, що медіація – альтернативний (позасудовий) метод вирішення спорів, за допомогою якого дві або більше сторони спору намагаються в межах структурованого процесу за участі медіатора досягти згоди для вирішення їх спору [427]. На відміну від України, в низці зарубіжних країн поняття медіації має повноцінне законодавче визначення. Наприклад, у США на початку XXI ст., а саме у 2001 році, було прийнято єдиний уніфікований Закон України «Про медіацію», в якому визначено медіацію, як процес, у якому посередник полегшує спілкування та переговори між сторонами, щоб допомогти досягти добровільної згоди щодо їх спору. У статті 2 Акту медіації Республіки Мальта зазначено, що медіація – це процес, у якому медіатор сприяє переговорам між сторонами, щоб допомогти їм досягнути мирової угоди щодо спору [213; 294]. У законодавстві Латвії медіація розтлумачена як процес добровільної співпраці, в якому сторони прагнуть досягти взаємоприйнятної угоди, самостійно вирішуючи спори через посередника [190]. Згідно з законодавством, Закон Республіки Білорусь від 12.07.2013 р. №58-3 «Про медіацію», медіація – переговори сторін за участю медіатора, з метою врегулювання спору (суперечок) сторін, шляхом вироблення ними взаємоприйнятної угоди [191]. За законодавством Грузії, медіація – альтернативний засіб вирішення спору в порядку, встановленому цим Законом [189].

З огляд на це, на сьогодні існує низка визначень поняття медіації, втім назвати їх такими, що кардинально відрізняються одне від одного, навряд чи можна. Основні ознаки, що характеризують сутність медіації, як явища, залишаються незмінними. Тому медіація, як спосіб вирішення податкових спорів, являє собою структуровану процедуру переговорів сторін податкового спору, що відбуваються за участі нейтрального посередника – медіатора, який сприяє конфліктуючим сторонам у досягненні між ними домовленостей на взаємоприйнятних умовах.

Головними ознаками, що розкривають суть медіації, є:

– структурований, втім не жорстко формалізований характер;

- реалізованість тільки за обопільної згоди конфлікуючих сторін, тобто є добровільною;

- відбувається за обов'язкової участі медіатора, що обирається сторонами спору за взаємною домовленістю, є незалежним, неупередженим учасником переговорного процесу, який однаковою мірою сприяє сторонам у знаходженні взаємоприйняттого вирішення конфлікту. Втім безпосередньо не розглядає спір;

- досягнуті в ході медіації домовленості не можуть порушувати закріплені Конституцією та законами України права, свободи чи законні інтереси сторін спору та (або) третіх осіб.

2. Які цілі та завдання переслідує впровадження медіації, як способу вирішення податкового спору? Відповіді на це питання впливають із поданої вище сутності цієї процедури:

- по-перше, збільшення кількості способів відстоювання та захисту сторонами своїх прав і законних інтересів у податковій сфері альтернативних судовому розгляду;

- по-друге, зменшення навантаження на суди;

- по-третє, встановлення позасудової процедури вирішення податкового спору, в якій можливість владного тиску на платника податків зводиться до мінімуму. Це досягається за рахунок рівноправності сторін під час переговорного процесу, його договірного характеру та наявності безстороннього спостерігача за неупередженістю означеного процесу;

- по-четверте, забезпечення можливості більш оперативного та дешевшого вирішення спору. В. Б. Череватюк та К. Л. Сірук з цього приводу відмічають, що медіація може забезпечити економічно ефективно та швидко позасудове вирішення спорів у господарських справах на засадах врахування потреб сторін, адже строки вирішення економічних конфліктів за допомогою медіації коротші, ніж під час судової процедури. Вартість медіації значно менша, ніж розміри судових витрат, пов'язані зі сплатою судових зборів, оплатою послуг адвокатів тощо[571];

– по-п'яте, посилення партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків. Винятково добровільний, переговорний характер медіації має зменшити кількість незадоволених результатами вирішення податкових спорів та забезпечити збереження добрих відносин між його сторонами;

– по-шосте, зменшення корупційних ризиків під час вирішення податкових спорів.

3. На яких принципах ґрунтується процедура медіації? Принципи є надзвичайно важливими елементами правового буття, так як вони уособлюють ті закономірності, на яких базуються і з урахуванням яких діють інші правові процеси та явища. Ці принципи досить якісно викладені у проекті Закону України «Про медіацію», а саме: добровільної участі, активності і самовизначення сторін медіації; незалежності та нейтральності медіатора; конфіденційності інформації щодо медіації. Втім, викладений у зазначеному законопроекті перелік принципів медіації потрібно доповнити такими загальними принципами, як верховенство права та законність. Адже, незважаючи на те, що медіація має добровільний характер та ґрунтується на компромісі, її сторони не можуть домовлятися на умовах, виконання яких порушує положення чинного законодавства, посягає на права, свободи чи законні інтереси сторін переговорів та (або) третіх осіб. Також необхідно закріпити принцип оперативності, який покликаний забезпечити максимальну ефективність процедури медіації, з точки зору використання часу. Адже однією із головних переваг медіації має бути швидке вирішення спору, порівняно із судовим порядком.

4. Яке функціональне навантаження несе у собі процедура медіації? Відповідаючи на це питання, потрібно визначити, за якими напрямками відбувається вплив на суспільні відносини в ході реалізації процедури медіації. З огляду на це, медіація виконує:

– по-перше, регулятивну функцію – реалізація медіації орієнтована, передусім, на приведення правовідносин між контролюючим органом та

платником податків у мирне русло, через узгодження наявних у їх стосунках розбіжностей та непорозумінь;

– по-друге, правоохоронну та правозахисну функції. Адже в ході переговорів сторони контролюють один одного на предмет дотримання своїх прав і законних інтересів та намагаються віднайти таке спільне рішення, яке не зашкоджуватиме їм. Водночас потрібно враховувати, що медіація, зокрема у податкових спорах, меншою мірою (аніж судовий розгляд) спрямована на абсолютне відновлення справедливості та захист законних прав особи, адже її метою є вироблення рішення через взаємні поступки, інколи навіть у питаннях, що однозначно вирішуються в законодавстві, але є нереальними за конкретних обставин [392; 44];

– по-третє, правовиховна функція. Така функція є особливо важливою, саме для контролюючих органів. Адже у ході переговорного процесу, вони мають змогу впливати на рівень правової грамотності платника податків, роз'яснюючи йому ті чи інші обставини справи з приводу розуміння, кваліфікації яких він помиляється через відсутність необхідних знань;

– по-четверте, функцію соціального діалогу. Медіація покликана забезпечити зближення позицій конфлікуючих сторін, узгодження їх інтересів, відкрити, добровільну взаємодію між ними протягом тривалого періоду.

Важливим моментом впровадження в Україні медіації, як способу вирішення податкового спору, є створення відповідного законодавчого підґрунтя, тобто:

– по-перше, прийняття Закону «Про медіацію». Такий крок є абсолютно необхідним для юридичної інституалізації медіації. Закон «Про медіацію», проект якого вже подано до Верховної Ради України, на думку правників, може зіграти велику роль в розвитку медіації в Україні. Адже з прийняттям закону, сторонам конфлікту буде легше застосовувати щось для них маловідоме. Тому легітимізація ідеї є дуже важливою для встановлення довіри до неї. 15 квітня 2015 р. у м. Києві відбувся круглий стіл

з обговорення проекту Закону «Про медіацію». Говорили про ризики, позитивні сторони основного законопроекту, а також, що треба врахувати під час його доопрацювання. Домінантною була думка про те, що зазначений законопроект є досить демократичним. Адже він позбавлений зайвої зарегульованості, і майже не несе корупційних ризиків. Прийняття означеного закону є необхідним навіть не так для визначення процедури медіації, як для врегулювання правового статусу медіатора:

– вимоги до осіб, що можуть бути медіаторами. Так, наприклад, відповідно до вищезгаданого законопроекту, медіатором може бути фізична особа, яка досягла двадцяти п'яти років, має вищу або професійно-технічну освіту та пройшла професійне навчання медіації, що має включати 90 академічних годин початкового навчання, зокрема не менше 45 академічних годин навчання практичним навичкам. Медіатором не може бути особа: визнана судом обмежено дієздатною або недієздатною; яка має непогашену або не зняту у встановленому законом порядку судимість; звільнена з посади судді, прокурора, слідчого, з державної служби або із служби в органах місцевого самоврядування за порушення присяги, вчинення корупційного правопорушення; яка перебуває на державній службі; яку було виключено з реєстру медіаторів, відповідно до статті 20 цього Закону – до спливу трирічного строку [427];

– права та обов'язки медіатора;

– відповідальність медіатора та контроль за його діяльністю.

Визначення правового статусу медіатора необхідно для того, щоб чітко окреслити роль цього суб'єкта у переговорному процесі та забезпечити високопрофесійний супровід його проведення з боку медіатора;

– по-друге, внесення відповідних змін до інших законодавчих актів, що регулюють вирішення податкових спорів та правовий статус його сторін. Зокрема це стосується правового статусу контролюючих органів. Законодавець має визначити, за яких умов та у яких межах такий суб'єкт владних повноважень може скористатися процедурою медіації для

врегулювання конфліктної ситуації між ним і платником податків;

– по-третє, розробка та прийняття правил професійної етики медіатора, як важливої гарантії забезпечення їх дисципліни.

Поряд із проведенням нормотворчої роботи, не менш важливими факторами впровадження й забезпечення належного функціонування інституту медіації є підтримка високого рівня правової свідомості та правової культури платників податків і посадових осіб контролюючих органів. У іншому випадку, медіація сприятиме не зменшенню корупції та беззаконня у податковій сфері, а, навпаки, створить нові сприятливі умови для їх процвітання. На думку С. В. Пархоменка-Цироциянца, процедура медіації є ефективною лише за умов високого рівня правової свідомості, подолання корупції. Враховуючи рівень правосвідомості платників податків в Україні та схеми, за якими вони звикли працювати, це може обернутися проти держави. Так, несумлінні платники податків будуть ініціювати подібні компромісні рішення в межах процедури медіації, що, безперечно, буде зменшувати стимул у сумлінних платників податків [392].

Ще одним важливим питанням є вивчення міжнародного досвіду використання медіації у податковій сфері. Більшість правників, які активно виступають за впровадження медіації, зокрема для вирішення податкових спорів, одним із центральних аргументів наводять те, що у провідних державах світу, зокрема Західної Європи, цей спосіб давно та досить успішно застосовується. Так, наприклад, Н. Волковицька наголошує, що у країнах Європи 80% спорів, що перебувають у провадженні суду і передаються на медіацію, вирішуються без судового розгляду [111]. В умовах відсутності власного досвіду, міжнародний досвід врегулювання медіації є надзвичайно важливим джерелом інформації. Однак цей процес не повинен зводитися до бездумного запозичення, копіювання ідей щодо організації та функціонування інституту медіації. Адже у багатьох західних державах він пройшов тривалий час свого формування та розвитку, в ході якого вдосконалювався його нормативно-правовий базис та відшліфовувалася

практика застосування цієї процедури. Крім того, передові європейські країни характеризуються досить високим рівнем правової свідомості і правової культури їх населення, а також його нетерпимістю до корупції. Тобто, йдеться про те, що сьогодні у низці високорозвинених зарубіжних державах медіація так добре функціонує тому, що у них раніше були сформовані усі необхідні основи для цього. Тоді як в Україні низка важливих засад, необхідних для нормального впровадження медіації, ще не набула свого чіткого оформлення, що унеможлиблює звичайне перенесення досвіду зарубіжних країн у зазначеній сфері в суспільно-правове життя нашої держави.

4.5. Зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та можливості його використання в Україні

Одним із ключових напрямків розвитку України є інтеграція до Європейського Союзу. Євроінтеграційні прагнення нашої держави стали невід'ємними реаліями політичного сьогодення, а європейські орієнтири набули практичного втілення у низці рішень та дій як нашої держави, так і офіційних органів Євросоюзу. Країни – члени ЄС – чітко та урочисто висловили у Спільній пропозиції в листопаді 1994 р. намір підтримувати незалежність, територіальну цілісність і суверенітет України. ЄС запропонував реальну підтримку Україні через передання ноу-хау в межах своєї програми «ТАЦІС». Створюючи основу для цієї діяльності, він розпочав переговори для формування меж Угоди про партнерство та співробітництво, спрямованих на посилення діалогу та забезпечення рівноправного партнерства фактично у всіх сферах потенційної співпраці [528]. Повноцінне влиття України в європейський простір вимагає проведення низки важливих реформ і перетворень в основних сферах суспільного життя нашої держави, з метою приведення їх у відповідність до вимог і стандартів європейської спільноти. Незважаючи на те, що низка

важливих кроків з цього приводу вже була зроблена, треба констатувати, що вирішення багатьох важливих питань відбувається досить повільно і потребує впровадження більш рішучих і суттєвих заходів. Така ситуація зумовлена різними причинами та факторами, зокрема, відсутністю в Україні необхідного досвіду щодо впровадження, забезпечення нормально функціонування, реформування певних, важливих для сучасного розвинутого суспільства, інститутів. Логічним кроком у вирішенні цієї проблеми є вивчення відповідного зарубіжного досвіду. Саме тому важливо з'ясувати правові засади вирішення податкових спорів у деяких зарубіжних країнах та визначити можливості його використання в Україні.

Розпочати дослідження потрібно із вивчення досвіду Німеччини (ФРН), яка є однією із провідних та найбільш розвинених європейських держав, як у соціально-економічному, так і правовому сенсі. Німеччина була та залишається непохитним стрижнем Європейського Союзу, саме ця держава виконувала та продовжує здійснювати сьогодні роль лідера у забезпеченні європейських інтеграційних процесів. Застосовані у цій державі підходи до врегулювання суспільних відносин у багатьох аспектах та сферах можна вважати показовими. Зокрема, що стосується безпосередньо вирішення податкових спорів, то у ФРН з цією метою функціонує складний, багаторівневий організаційно-правовий механізм. Під податковим спором, згідно з законодавством Німеччини, розуміються всі пов'язані з регулюванням податків або застосуванням фінансовими органами податково-правових приписів, дії, включаючи заходи федеральних фінансових органів та фінансових органів федеральної землі Берліна із заборони і обмеження руху товарів через кордон. Податкові спори прирівнюються до справ з управління фінансовими монополіями [595; 249]. Для вирішення податкових спорів, у ФРН передбачено декілька форм і порядків. Особлива увага у цій країні відводиться профілактичній роботі у податковій сфері, з метою попередження, унеможливлення виникнення вказаних спорів. Одна із ключових ролей у цьому відводиться податковим консультантам.

Консультування платників податків з питань оподаткування можуть здійснювати як органи публічної влади, так і приватні консультанти. Форми роботи податкових органів з платниками податків, у межах яких здійснюється консультування, досить різноманітні: це може бути загальне інформування про положеннях податкового законодавства як в офісах податкових органів, так і на відповідних інтернет-ресурсах, публікація спеціальної літератури з роз'ясненнями податкового законодавства, проведення різноманітних семінарів і тренінгів. Однак потрібно пам'ятати, що основне податкове консультування платників податків здійснюють не податкові органи, а приватні податкові консультанти [218]. У ФРН професію консультанта вважають украй необхідною, так як німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Адже у ФРН немає податкового кодексу в його класичній формі на зразок податкових кодексів США чи Франції. Кодифікація податкових законів обмежена «Положенням про справляння податків, зборів і мита». Щоправда, безладній мінливості податкових норм під впливом соціально-економічної кон'юнктури та тиску регіональних, галузевих, групових та інших інтересів науковці пропонують протиставити кодекс. Так, на думку професора Йохима Ланга, «...така нервозність податкового законодавства призводить усіх тих, хто з ним професійно пов'язаний, до тихого відчаю... Податкове право переростає в хаос, у надрах якого губляться навіть досвідчені експерти» [13]. Регламентується інститут податкових консультантів у ФРН: Законом від 16.08.1961 р. «Про податкове консультування» (Steuerberatungsgesetz); Німецьким цивільним укладенням (BGB / аналог ГК РФ) і Торговим кодексом (HGB / не має аналогів в російському праві); Законом про порядок виконання норм про податкових консультантів (Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften); Законом про величину винагороди податкового консультанта (Steuerberatergebührenverordnung); Законом про аудиторські перевірки (Wirtschaftsprüferordnung); Постановою від 12.11.1979 р. «Про порядок здійснення приписів закону про податкові

консультантів, уповноважених з податків і організацій з податкового консультування» (Steuerberaterdurchführungsverordnung); Постановою «Про винагороду податкових консультантів» (Steuerberatergebührenverordnung) від 17.12.1981 р. [150]. Безпосередньо Закон про податкове консультування застосовується до відносин, пов'язаних з податками і тарифами заробітної плати, що знаходяться в компетенції федеральних і земельних фінансових органів; з прямими податками і податками під час купівлі землі; з монопольними податками; з податками, регульованими законодавством Земель; з регулюванням інших питань, якщо суперечки щодо них підлягають розгляду в суді. Послуги у сфері оподаткування включають також юридичну допомогу в разі податкового правопорушення під час ведення бухгалтерської документації, під час стягнення переплачених сум податків. Тобто консалтинг у сфері оподаткування слугує, передусім, для захисту платників податків від можливих порушень з боку державних (податкових) органів [150].

Податкові консультанти не належать до державних структур, втім їх діяльність ліцензується та суворо контролюється владою в особі Міністерства фінансів. Законодавством встановлюються чіткі вимоги до осіб, які мають намір займатися податковим консультуванням, визначаються права, обов'язки та відповідальність податкових консультантів. Вимоги до рівня освіти податкового консультанта в Німеччині дуже високі. Податковими консультантами можуть стати фахівці з профільною вищою або середньою освітою (юристи або економісти), а також профільні фахівці – експерти [150]. Всі ці учасники податкового консультування відрізняються високим професіоналізмом і підкоряються суворим етичним нормам своєї діяльності [96]. Фізичні і юридичні особи, що самовільно надають консультаційні послуги, караються штрафом [13].

У випадку, якщо попередити податковий конфлікт не вдалося, він може бути вирішений у адміністративному чи судовому порядку. Одразу потрібно відмітити, що у ФРН формальна процедура досудового врегулювання спору є

обов'язковою, тобто факт адміністративного оскарження рішення, дій, бездіяльності податкових органів є необхідною умовою для реалізації платником податків свого права на судове оскарження. У випадку, якщо податковий спір переданий на вирішення одразу і до адміністративного органу і до суду, спершу застосовується перший (тобто адміністративний) порядок його розгляду. Обов'язковий досудовий розгляд податкових спорів сприяє суттєвому зниженню навантаження на судову систему. Так, за статистикою 2010 р., у ФРН до судів дійшло лише 1,7% спорів, розглянутих в адміністративному порядку: при 3 700 000 оскаржень в адміністративному порядку було подано всього 70 тис. заяв до суду. Загалом у Німеччині відзначається значне зниження кількості звернень до судів з податковими спорами, що пов'язується, зокрема, з ефективністю системи досудового оскарження: з максимального показника 1 999 майже в 135 тис. звернень на рік до 70 тис. заяв у 2010 р. [218].

Матеріально-правові та процедурні аспекти реалізації позасудової форми вирішення податкових спорів регламентуються Положенням про податки і платежі, зокрема частиною сьомою цього нормативно-правового акту, яка має назву «Позасудове провадження». Платник податків звертається в письмовій формі із претензією до органу, що видав акт (таке звернення йменується – *Anspruch*), а в деяких випадках – із скаргою в вищестоящий податковий орган (назва цієї заяви – *Einspruch*). При цьому правом подачі володіє тільки та особа, яка доведе, що видання або скасування нормативного акту порушує її права [595; 249]. Німецьке законодавство передбачає низку ситуацій, у зв'язку із настанням яких платник податків може звернутися до адміністративних органів із відповідною заявою, однак цей перелік не є винятковим. За загальним правилом, строк для оскарження акту податкового органу становить один місяць. При цьому подача скарги не зупиняє виконання оскаржуваного акту. Однак податковий орган може самостійно або за заявою платника податків повністю або частково призупинити його виконання [210]. Крім того, податковий орган повинен призупинити за

заявою платника податків дію оскаржуваного акту, якщо мають місце серйозні сумніви щодо правомірності оскаржуваного акту (наприклад, якщо була виявлена помилка у викладі фактичних обставин або неправильно застосована норма), і якщо виконання акту матиме для платника податків несправедливі, не виправдані суспільними інтересами, наслідки (наприклад, загроза економічного розорення)[210].

Важливим моментом є те, що у випадку вирішення податкового спору органом, який прийняв рішення, що оскаржується (тобто розглядається претензія), він не обмежений своїм рішенням і може виходити за його межі. Особа, яка подає заяву, повинна враховувати, що завжди можливий т. зв. «поворот до гіршого» – ймовірність зміни рішення не на її користь [249]. За результатами вирішення справи, адміністративний орган, який її розглядав, приймає одне із таких рішень: задовольняє скаргу, скасовує акт і, за необхідності, видає новий, виправлений акт; повністю залишає скаргу без задоволення з винесенням письмового рішення; частково залишає скаргу без задоволення з винесенням письмового рішення і видає новий, частково виправлений акт [249]. У ФРН питання можливості укладання угоди платника податків із податковими органами суворо обмежується. Хоча загальне адміністративне право цієї країни виходить з того, що адміністративний орган приймає рішення не тільки у вигляді адміністративних актів, а й у вигляді публічно-правових договорів. Податкове право, навпаки, ґрунтується на жорсткій пов'язаності податкових органів законом, відповідно до якої вимоги, що впливають з податкового обов'язку, не перебувають у вільному розпорядженні сторін. Це означає, що будь-які угоди з податкових питань, зокрема мирові угоди, не можливі, так як суперечать принципу законності (частина 3 ст. 20 Основного Закону Німеччини) і принципу рівності перед законом (частина 1 ст. 3 Основного Закону Німеччині). Податковий орган не тільки має право стягувати податки, але він законодавчо зобов'язаний це робити. Тому неприпустимими є угоди з питань настання певних правових наслідків щодо застосування певних

правових положень та інше. Натомість, законодавство передбачає укладання сторонами т. зв. фактичної угоди. Якщо виникає ситуація, за якої обставини справи встановити вкрай важко, допускається укладення угоди між податковим органом та платником податків про презумпцію певних обставин справи і про їх трактування [599; 210].

У випадку переходу податкового спору у площину судового провадження, його вирішенням у ФРН займаються спеціалізовані фінансові суди. Правові засади діяльності цих судів визначаються Основним Законом ФРН, а також Законом про фінансові суди, Законом про податки і платежі, Законом про судочинство. Так, відповідно до положень Основного Закону ФРН, судова влада в Німеччині здійснюється Федеральним Конституційним судом, а також федеральними судами і судами Земель. У сферах загальної, адміністративної, фінансової, трудової та соціальної юрисдикції вищими судовими інстанціями засновані Федеральний верховний суд, Федеральний адміністративний суд, Федеральний фінансовий суд, Федеральний суд з трудових спорів і Федеральний суд з соціальних питань. Федеральний фінансовий суд у Мюнхені є останньою судовою інстанцією з податкових і митних спорів, за винятком кримінальних справ, пов'язаних з цими правовідносинами, які відносяться до відання Федерального верховного суду [218]. Натомість, на рівні 16 земель утворені 18 фінансових судів першої інстанції. У сферу компетенційних повноважень яких входять встановлення фактичних обставин у справі та вирішення відповідних спорів [283].

Фінансовим судам першої інстанції підвідомчі усі фінансові спори, зокрема податкові, які, згідно з законодавством, вирішуються у судовому порядку. У Законі ФРН про фінансові суди встановлено види позовів, з якими платник податків може звернутися до суду, а саме: позов про оскарження (рішень, дій, бездіяльності); позов про визнання; позов про примушення до виконання; тощо. Однак цей перелік не має виняткового характеру [603; 249]. Під час розгляду податкових спорів, суди першої інстанції встановлюють фактичні обставини і вирішують правові питання.

Зазвичай, у складі судів діють і професійні, і почесні судді, однак встановлені суттєві обмеження про те, у розгляді яких справ можуть брати участь почесні судді. Здебільшого, справи розглядаються колегією з трьох професійних і двох почесних суддів, але в певних випадках, прямо встановлених законом, допускається розгляд спору одним професійним суддею[218].

Що стосується другої інстанції фінансових судів, то вона є касаційною, тобто у ФРН відсутнє апеляційне оскарження у справах про податкові спори. Крім того, касаційне оскарження також застосовується тільки за наявності певних, визначених законом обставин. У зв'язку з цим, лише близько 5% рішень фінансових судів першої інстанції оскаржується у Федеральний фінансовий суд. Так касаційна скарга розглядається тільки тоді, якщо: правовий спір має принципове значення; прийняте рішення суперечить рішенням Федерального фінансового суду або Федерального Конституційного Суду; рішення, яке оскаржується, прийняте на підставі доведеного процесуального порушення [249].

Окрім вищезазначених форм і способів вирішення податкових спорів, у ФРН також застосовується процедура медіації, яка регламентується прийнятим у 2012 році Законом ФРН «Про підтримку медіації та інших процедур позасудового врегулювання конфліктів». На сьогодні у цій країні існують три види медіації: 1) стандартна позасудова медіація; 2) позасудова медіація за пропозицією суду; 3) медіація в ході юридичної консультації, яка здійснюється суддею-медіатором (примирна процедура). Перші дві процедури здійснюються медіатором, який пройшов відповідне навчання і відповідає вимогам, а третя проводиться діючими суддями [557;587].

Ще одним яскравим представником Європи є Великобританія, у якій, на відміну від ФРН, діє англосаксонська правова система, що зумовлює особливості організації та функціонування у цій країні низки основних інститутів. Це стосується й механізму вирішення податкових спорів, одна із головних ролей на початковому етапі розв'язання податкового конфлікту належить Службі її Величності з питань доходів та митниці (НМ

Revenue and Customs). Саме цей орган влади реалізує адміністративну форму вирішення досліджуваних спорів. Первинною ланкою розгляду податкових спорів у адміністративному порядку є податкові інспектори, які є співробітниками зазначеної Служби. Призначаються інспектори Радою Служби і діють під її керівництвом. Тобто, як і у ФРН, на цьому етапі вирішення спору має переговорний характер, тобто сторони намагаються досягнути домовленостей з приводу виниклого конфлікту. За неможливості досягнення домовленості щодо спірних питань стосовно нарахованих податків між Інспектором Служби та платником податків, справа передається на розгляд другій ланці механізму вирішення податкових спорів – Комісарам. Цей інститут створений та функціонує у складі Служби винятково з метою вирішення податкових спорів і саме він виконує левову частку роботи з розв'язання зазначених спорів в країні. Порядок вирішення податкових спорів Комісарами, на відміну від його розгляду податковими інспекторами, має вже чітко визначений, суворий, структурований характер. Комісари, що розглядають спори, є професійними юристами, що працюють у цьому органі на постійній основі і призначаються Лордом Канцлером [98].

Щодо судового вирішення податкових спорів у Великобританії, то він відбувається у спеціалізованих квазісудових органах та загальних судах. Функції спеціалізованих квазісудових органів виконують трибунали, які не належать до загальних судів. Система трибуналів, зокрема трибуналів, що розглядають податкові спори, зазнала суттєвих змін у 2009 р. Якщо до 2009 р. в межах розгляду у першій інстанції податкові спори розподілялися між трьома трибуналами в залежності від того, щодо сплати яких податків виникла суперечка, то на сьогодні розгляд більшості податкових спорів упершій інстанції здійснюється податковою палатою (Tax Chamber) трибуналу першого рівня (First-Tier Tribunal), яка незалежна від податкових органів Великобританії і розглядає більшість скарг на рішення податкових органів з податкових питань. Виняток становлять скарги на рішення податкових органів, що стосуються податкових кредитів, які повинні

подаватися в трибунал соціального забезпечення та підтримки дітей (TheSocialSecurityandChildSupport). Оскаржити рішення трибуналу можна до Верховного трибуналу (UpperTribunal) [218]. Однак, для того, щоб розпочати провадження за цією скаргою, викладений у ній спір має припускати суперечку з питань права[218].

Рішення Верховного трибуналу може бути оскаржене у порядку апеляційного провадження до відповідних загальних апеляційних судів Англії та Уельсу, Північної Ірландії, а також в Сесійному суді Шотландії. На практиці рішення Верховного трибуналу може бути оскаржено в один із зазначених судів, тільки якщо рішення стосується питання загального значення. Загальний підхід полягає в тому, що судове оскарження рішення Верховного трибуналу можливе у виняткових випадках. Рішення зазначених апеляційних судів оскаржуються в Верховний суд Об'єднаного Королівства, і для їх оскарження також необхідно отримати спеціальний дозвіл. Зазвичай, оскарження на зазначеному рівні відбувається тільки у справах, які мають особливе, доленосне значення для податкового права Великобританії [218]. З огляду на це, на суди загальної юрисдикції припадає вирішення не більше 10 % справ про податкові спори.

Необхідно зосередити увагу на досвіді вирішення податкових спорів у США, які, з одного боку, мають, як і ФРН, федеративний устрій, а отже, у них існують і загальнодержавні, і регіональні механізми та інститути вирішення податкових спорів, а з іншого – так само, як і Великобританія, є країною англосаксонської правової системи. Однією з головних особливостей США щодо досліджуваного питання, є те, що у цій державі податковий спір сторони можуть урегулювати на будь-якому етапі його вирішення. Служба внутрішніх доходів США (далі – СВД) і платники податків мають у своєму розпорядженні різні інструменти для вирішення податкового спору. Для цього розроблені програми врегулювання податкових спорів, які враховують категорію платника податків, стадію податкового спору, а також програми, які допомагають платнику податків

знизити податкові ризики [557]. З метою попередження та урегулювання можливих податкових ризиків до їх виникнення, у США запроваджено низку спеціальних програм, а саме: Програма укладення угоди до подання податкової звітності (Pre-Filing Agreement (PFA) Program); Процес створення гарантій дотримання законодавства (Compliance Assurance Process); процес прискореного вирішення спору (Accelerated Issue Resolution (AIR) Process); дострокова апеляція (Early Referral to Appeals); програма спрощеної адміністративної процедури прискореного розгляду податкових спорів [557]. Крім того, законодавством США передбачена можливість вирішення податкових спорів у Апеляційному департаменті СВД. Така адміністративна процедура застосовується у випадку, якщо врегулювання спору відбувається після подачі податкової декларації. У межах адміністративної процедури, сторони намагаються дійти мирової угоди [557]. Адміністративні процедури вирішення спорів у США не мають такої жорсткої формалізації як, наприклад, у Великобританії та країнах континентальної правової системи. Зазвичай, у межах цієї форми вирішення податкового спору відбуваються переговори, зокрема, у вигляді переписки та телефонних розмов. Водночас інтереси сторін у цих переговорах можуть представляти тільки професійні адвокати чи аудитори. Такий досить вільний характер адміністративного врегулювання податкових спорів зумовлений тим, що однією з його пріоритетних цілей є недоведення справи до судового розгляду, у зв'язку із чим сторони активно намагаються віднайти справедливе та прийнятне для обох сторін рішення. З огляду на це, повноваги судового вирішення на практиці зазнають не більше 10% податкових спорів.

Щодо судового вирішення податкових спорів у цій державі, то першою інстанцією податкові спори можуть бути розглянуті за вибором особи, яка звертається до суду, або в Податковому суді США (US Tax Court), або в Федеральному претензійному суді (US Court of Federal Claims), або в одному з районних судів (federal district court). Кожен із судів має свою специфіку в частині: необхідності попередньої сплати спірної суми податку, можливості

розгляду справи за участю присяжних засідателів, загальної або податкової спеціалізації суддів, зв'язаність суддів судовими прецедентами судів певних округів тощо[218]. Так, якщо платник вирішує оспорювати рішення Податкової служби, у нього є декілька варіантів для реалізації цього права, платник може сплатити податок, а потім звернутися до Федерального претензійного суду чи Федерального окружного суду за його відшкодуванням. Або ж, для уникнення попередньої сплати податку, платник може звернутися до Податкового суду США, в якому виступатиме Уряд США. Податковий суд США – єдиний суд США, куди платник податків може звернутися до сплати спірної суми податку. Подача позову зупиняє виконання рішення Служби внутрішніх доходів щодо справляння недоїмки, та сплата спірної суми здійснюється вже після набрання чинності рішення суду [218]. Практика свідчить, що близько 95 % платників податків обирають другий варіант і подають позов до Податкового суду США [98]. Федеральний претензійний суд США (US Court of Federal Claims) також, як і Податковий суд, є спеціалізованим судом, до якого платник податків також звертається з позовною заявою про повернення йому попередньо сплачених сум загальнообов'язкових платежів та відмови у задоволенні його заяви податковою службою. Цей судовий орган має своїм завданням забезпечити належний порядок вирішення грошових спорів (monetary claims), які виникають між фізичними/юридичними особами та Урядом США. Позов з вимогою щодо повернення попередньо сплачених загальнообов'язкових платежів може бути подано платником податків протягом двох років, які відраховуються з моменту сплати суми оспорюваних податків. Загалом, Федеральний претензійний суд вирішує тільки незначну частку всіх податкових спорів [597, с. 51–54; 283; 218].

Порядок оскарження судових рішень у справах за податковими спорами у США відбувається у такий спосіб: рішення Податкового суду США та федерального районного суду оскаржуються в Апеляційний суд США до відповідного федерального апеляційного округу; оскарження

рішення Федерального претензійного суду США здійснюється в спеціалізований апеляційний суд. Наявність декількох апеляційних інстанцій з можливими відмінностями в правозастосовній практиці щодо спірних питань враховується сторонами справи під час розробки стратегії судового оскарження та виборі суду, який розглядатиме справу як суд першої інстанції [218].

Отже, проаналізований досвід зазначених вище, а також низки інших зарубіжних держав, дає підстави стверджувати, що у кожній сучасній, високорозвиненій у економічному та політико-правовому сенсі державі існують три форми чи способи вирішення податкових спорів – це адміністративний, судовий та альтернативний, яким, зазвичай, виступає медіація. Натомість, обов'язковість та порядок застосування цих форм у різних державах може суттєво відрізнятися. Наприклад, у США адміністративний порядок не є обов'язковим етапом перед судовим вирішенням податкового спору, хоча саме у ході першого розв'язується більшість конфліктів між податковими органами та платниками податків, натомість у ФРН реалізація досудової адміністративної процедури розгляду податкового спору виступає необхідною умовою доступу до правосуддя, з метою вирішення цього спору. Або, наприклад, у ФРН податкові конфлікти першою ланкою у порядку адміністративного оскарження вирішують ті ж органи, рішення, дії, бездіяльність яких і призвели до виникнення спору, а, наприклад, у Польщі та Румунії, як і в Україні, оскарження здійснюється до вищестоящего адміністративного органу.

Наявний механізм вирішення податкових спорів в Україні у низці аспектів цілком відповідає передовому міжнародному досвіду, а у деяких випадках навіть надає більші гарантії захисту прав платників податків. Наприклад, закріплений в українському законодавстві принцип обов'язку контролюючого органу доводити правомірність своїх рішень, дій, у багатьох провідних іноземних країнах (наприклад, ФРН) відсутній, як відсутній і принцип задоволення вимог платника податків, якщо адміністративний орган

протягом встановленого строку не прийме рішення за його скаргою. Втім, з метою вдосконалення організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів в Україні, корисним для врахування і можливого впровадження є:

- відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів. Такий захід є особливо корисним в умовах, коли податкове законодавство має складний характер і характеризується наявністю прогалин, колізій та інших недоліків, у зв'язку, що зумовлює необхідність забезпечення високопрофесійного підходу до правозастосовної діяльності у цій сфері;

- створення інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій. Втім головне призначення цього інституту навіть не так допомагати у вирішенні податкових спорів, як не допускати їх виникнення взагалі, сприяти урегулюванню розбіжностей між податковими органами та платниками податків на початкових етапах;

- активне використання медіації, як альтернативного засобу вирішення податкового спору, завдяки якій забезпечується значна економія часу та коштів платників податків;

- встановлення обов'язковості адміністративної процедури забезпечує більш раціональний, якісний та ефективний підхід до вирішення податкових спорів і суттєво зменшує навантаження на суди. Такий крок не можна вважати обмеженням права особи на звернення до суду, так як воно у повному обсязі залишається у платника податків, однак для його реалізації потрібне виконання необхідної умови у вигляді проходження адміністративної процедури.

Висновки до розділу 4

З'ясовано, що під поняттям «етап вирішення податкового спору» потрібно розуміти логічно завершену стадію процесу чи процедури вирішення податкового спору, що складається із сукупності взаємопов'язаних, послідовних дій та рішень, спрямованих на вирішення однорідних завдань та забезпечення належного підґрунтя для переходу до наступного етапу.

Ключовими етапами переговорів, як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту, є: а) ініціація переговорів та підготовка до них. Ця стадія починається з моменту звернення однієї зі сторін податкових правовідносин до іншої із пропозицією врегулювання наявних розбіжностей у їх баченні того чи іншого питання; б) реалізація переговорного процесу. Змістом означеного етапу є власне безпосереднє вирішення проблемного питання, що стало причиною появи розбіжностей між ними. Переговорний процес має відбуватися у такому порядку: по-перше, кожна із сторін висловлює свою позицію з приводу проблемного питання (питань). Першою це робить сторона, яка ініціювала переговори; по-друге, сторони обмінюються зауваженнями та контраргументами щодо інтерпретації ситуації та доводів один одного; по-третє, відбувається пошук «точок дотику», тобто сторони намагаються узгодити свої позиції за ключовими аспектами конфлікту, внаслідок чого формується спільна лінія поведінки, позиція щодо причин і суті наявних розбіжностей та кроків із їх врегулювання; по-четверте, схвалення кожною стороною рішень, прийнятих у ході та за результатами переговорів. На цьому етапі учасники конфлікту підтверджують свою згоду із тими кроками, завданнями, про реалізацію яких вони домовилися, з метою урегулювання розбіжностей; в) оформлення та виконання сторонами, досягнутих за підсумками переговорів, домовленостей.

Розкрито особливості етапів вирішення податкового спору у

адміністративному порядку, тобто коли спір передається на вирішення відповідного повноважного контролюючого органу. Такими етапами вирішення податкового спору є: а) ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків; б) перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання; в) розгляд спору по суті; г) прийняття рішення у справі та його оформлення; д) виконання рішення у справі.

Доведена необхідність закріпити у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами від 21.10.2015 р. № 916, що у випадку, якщо скарга надійшла до контролюючого органу, який не має повноважень на її вирішення, він має не повертати її платнику податків, а протягом п'яти днів направити за належністю, тобто до відповідного повноважного контролюючого органу.

Встановлено, що процес розв'язання податкового спору у судовому порядку складається із таких етапів: а) звернення до суду та вирішення питання про відкриття провадження у адміністративній справі (на цьому етапі, по-перше, закладаються фактичні підстави розгляду такого спору у суді (факт звернення суб'єкта до суду); по-друге, відбувається перевірка суддею наявності усіх необхідних для відкриття провадження за позовною заявою юридичних підстав та умов і, відповідно, відсутність обставин, що, згідно з законом, перешкоджають вчиненню такої процесуальної дії); по-третє, визначається, за якими правилами розглядатиметься позов: загального чи спрощеного провадження; по-четверте, вирішує питання про необхідність залучення до справи третіх осіб; б) здійснення підготовчого провадження у справі (важливість підготовчого провадження, як етапу вирішення податкового спору, полягає у тому, що на ньому: остаточно визначається фактологічне підґрунтя справи та її суб'єктний склад; з'ясовуються, уточнюються позиції сторін, третіх осіб щодо предмету спору та аргументів і доводів один одного з цього приводу; визначається доказовий базис у справі, вирішуються питання про вжиття заходів, необхідних для отримання,

забезпечення доказів; вирішуються подані учасниками справи заяви із процесуальних питань; з'ясовується можливість вирішення спірної ситуації шляхом її урегулювання за участі судді); в) розгляд справи по суті; г) проголошення судового рішення.

З метою підвищення якості та ефективності процедур позасудового вирішення податкових спорів, запропоновано здійснити такі кроки:

а) запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів (що зумовлено такими моментами: по-перше, однією із основних ідей податкової реформи у нашій державі є встановлення партнерських відносин між державою, в особі контролюючих органів, та платниками податків. Тобто головними способами управління взаємовідносинами між цими суб'єктами є не владні вказівки, а переконання, взаємодія, консультування; по-друге, допоможе зменшити навантаження відповідні адміністративні та судові органи, уповноважені вирішувати податкові спори; по-третє, проведення переговорів сприятиме підвищенню якості та ефективності реалізації адміністративного та (або) судового вирішення податкових спорів, якщо перші (тобто переговори) не призвели до врегулювання розбіжностей);

б) перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання винятково на рівень Закону;

в) законодавчо закріпити принципи проведення переговорів та адміністративного оскарження;

г) врегулювати питання використання медіації для вирішення податкового спору;

д) підвищити рівень відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження;

е) удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного

оскарження.

З метою вдосконалення судового вирішення податкових спорів, запропоновано:

а) внести відповідні зміни до статті 283 КАС України, зокрема, замінити у її назві термін «органи доходів і зборів» на термін «органи, які реалізують державну політику у податковій сфері»;

б) внести зміни:

– або до КАС України, вказавши у статті 283, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не розповсюджується на платників податків – фізичних осіб;

– або до ПК України, замінивши у статті 87.11 термін «позов» на термін «заява». Відповідно, викласти цю статтю у такій редакції: «...орган стягнення звертається до суду з заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи»;

в) слідувати загальному правилу визначенню строків звернення суб'єкта владних повноважень, закріпленому у статті 118 КАС України, тобто закріпити у статті 283 означеного Кодексу, що заява подається до суду першої інстанції не пізніше дня наступного за тим, у який були встановлені обставини, що зумовлюють звернення до суду.

Встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації як засобу вирішення податкового спору – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру.

Визначено, що медіація, як спосіб вирішення податкових спорів, являє собою структуровану процедуру переговорів сторін податкового спору, що відбуваються за участю нейтрального посередника – медіатора, який сприяє конфліктуючим сторонам у досягненні між ними домовленостей на взаємоприйнятних умовах.

Головними ознаками, що розкривають суть медіації, є: а) структурований, втім не жорстко формалізований характер; б) може бути реалізована тільки за взаємної згоди конфліктуючих сторін, тобто є добровільною; в) відбувається за обов'язкової участі медіатора, що обирається сторонами спору за взаємною домовленістю, є незалежним, неупередженим учасником переговорного процесу, який однаковою мірою сприяє сторонам у знаходженні взаємоприйняттого вирішення конфлікту. Втім безпосередньо не розглядає спір; г) досягнуті в ході медіації домовленості не можуть порушувати закріплені конституцією та законами України права, свободи чи законні інтереси сторін спору та (або) третіх осіб.

Встановлено, що метою впровадження медіації, як способу вирішення податкового спору, є: по-перше, збільшення кількості способів відстоювання та захисту сторонами своїх прав і законних інтересів у податковій сфері альтернативних судовому розгляду; по-друге, зменшення навантаження на суди; по-третє, встановлення позасудової процедури вирішення податкового спору, в якій можливість владного тиску на платника податків зводиться до мінімуму. Це досягається за рахунок рівноправності сторін під час переговорного процесу, його договірного характеру та наявності безстороннього спостерігача за неупередженістю означеного процесу; по-четверте, забезпечення можливості більш оперативного та дешевого вирішення спору; по-п'яте, посилення партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків. Винятково добровільний, переговорний характер медіації має зменшити кількість незадоволених результатами вирішення податкових спорів та забезпечити збереження добрих відносин між його сторонами; по-шосте, зменшення корупційних ризиків під час вирішення податкових спорів.

Акцентовано увагу, що важливим моментом впровадження в Україні медіації, як способу вирішення податкового спору, є створення відповідного законодавчого підґрунтя, тобто: по-перше, прийняття Закону України «Про медіацію». Такий крок є абсолютно необхідним для юридичної

інституалізації медіації. Прийняття означеного закону є необхідним навіть не так для визначення процедури медіації, як для врегулювання правового статусу медіатора: вимоги до осіб, що можуть бути медіаторами; права та обов'язки медіатора; відповідальність медіатора та контроль за його діяльністю; по-друге, внесення відповідних змін до інших законодавчих актів, що регулюють вирішення податкових спорів та правовий статус його сторін. Зокрема, це стосується правового статусу контролюючих органів. Законодавець має визначити, за яких умов та у яких межах цей суб'єкт владних повноважень може скористатися процедурою медіації для врегулювання конфліктної ситуації між ним і платником податків; по-третє, розробка та прийняття правил професійної етики медіатора, як важливої гарантії забезпечення їх дисципліни.

Обґрунтовано висновок про те, що у кожній сучасній, високорозвиненій у економічному та політико-правовому сенсі державі існують три форми чи способи вирішення податкових спорів – це адміністративний, судовий та альтернативний (яким, зазвичай, виступає медіація). Натомість обов'язковість та порядок застосування цих форм у різних державах може суттєво відрізнятися. Наприклад, у США адміністративний порядок не є обов'язковим етапом перед судовим вирішенням податкового спору, хоча саме у ході першого розв'язується більшість конфліктів між податковими органами та платниками податків, натомість у ФРН реалізація досудової адміністративної процедури розгляду податкового спору виступає необхідною умовою доступу до правосуддя з метою вирішення такого спору. Або ж, наприклад, ФРН податкові конфлікти, як перша ланка у порядку адміністративного оскарження, вирішують ті ж органи, рішення, дії, бездіяльність яких і призвели до виникнення спору. Наприклад, у Польщі та Румунії, як і в Україні, оскарження здійснюється до вищестоящего адміністративного органу.

Констатовано, що наявний механізм вирішення податкових спорів в Україні у низці аспектів цілком відповідає передовому міжнародному

досвіду, а у деяких випадка навіть надає більші гарантії захисту прав платників податків. Наприклад, закріплений в українському законодавстві принцип обов'язку контролюючого органу доводити правомірність своїх рішень, дій, у багатьох провідних іноземних країнах (зокрема ФРН) відсутній, як відсутній і принцип задоволення вимог платника податків, якщо адміністративний орган протягом встановленого строку не прийме рішення за його скаргою. Втім, з метою вдосконалення організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів в Україні, корисними для врахування і можливого впровадження є: а) відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів. Такий захід є особливо корисним в умовах, коли податкове законодавство має складний характер і характеризується наявністю прогалин, колізій та інших недоліків, у зв'язку, що зумовлює необхідність забезпечення високопрофесійного підходу до правозастосовної діяльності у цій сфері; б) створення інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій. Втім, головне призначення цього інституту навіть не так допомагати у вирішенні податкових спорів, як не допускати їх виникнення взагалі, сприяти урегулюванню розбіжностей між податковими органами та платниками податків на початкових етапах; в) активне використання медіації як альтернативного засобу вирішення податкового спору, завдяки якій забезпечується значна економія часу та коштів платників податків; г) встановлення обов'язковості адміністративної процедури забезпечує більш раціональний, якісний та ефективний підхід до вирішення податкових спорів і суттєво зменшує навантаження на суди. Такий крок не можна вважати обмеженням права особи на звернення до суду, так як воно повністю залишається у платника податків, однак для його реалізації потрібне виконання необхідної умови у вигляді проходження адміністративної процедури.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми — розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів їх вирішення. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. Виокремлено та охарактеризовано етапи розвитку правового регулювання вирішення податкового спору, а саме:

1) з часів існування Київської Русі – до утворення Російської Імперії (1720 рік). Зазначений період характеризується фактичною відсутністю законодавчого закріплення процедури вирішення податкового спору. Зазвичай, такі спори вирішувались силою збоку держави відносно до осіб, які були незадоволені системою.

2) Період існування Російської Імперії (з 1721 по 1917 роки). Відбувається активне реформування податкової системи, поступово розширюються права платників податків. Традиційно податкові спори вирішувалися у судовому порядку, однак, зазвичай, розгляд такої справи носив лише формальний характер, а рішення суду були не на користь осіб, що подавали скарги.

3) Період існування СРСР. Відбувається поступове реформування податкової системи. Розробляються механізми адміністративного вирішення податкових спорів. Розширюються права платників податків.

2. Встановлено, що проблема вирішення податкових спорів розглядалась з багатьох ракурсів різними науковцями. Проведений аналіз значної кількості наукових праць дає змогу стверджувати про те, що дослідження інституту вирішення податкових спорів найбільш активізувались після прийняття Податкового Кодексу України у 2010 році, що, натомість, також підтверджує недосконалість і водночас революційність

вказаного нормативно-правового акту. Що ж стосується безпосередньо проблеми вирішення податкових спорів, то у більшості із розглянутих робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів, побудовані на застарілому законодавстві, яке не відображає сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства, а тому такі роботи не мають практичного інтересу.

3. Під податковим спором запропоновано розуміти ситуацію, за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно проходити у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій.

Встановлено, що найбільш характерними юридичними ознаками податкового спору є: а) витікають із податкових правовідносин; б) специфічний суб'єктний склад правовідносин під час вирішення податкового спору; в) наявність спеціальних юридичних фактів, які зумовлюють виникнення, зміну та припинення податкового спору.

4. Під податковими правовідносинами запропоновано розуміти урегульовані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між платником податків та органами Державної податкової служби України з приводу адміністрування податків та інших зборів, здійснення податкового контролю тощо. Податкові правовідносини регулюються винятково нормами податкового права, так як їх складна структура передбачає наявність норм і з інших галузей права, зокрема: фінансового, адміністративного, митного права, тощо.

Виокремлено та охарактеризовано такі види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні

та адміністративно-процедурні.

5. Визначено правовий статус сторін податкового спору, як сукупність, передбачених нормами чинного законодавства, прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний характер.

6. Виявлено, що до конфліктних ситуацій, що становлять сутність предмету податкового спору належать: а) незгода платника податків із рішенням контролюючого органу, його посадової особи (оскарженню підлягають лише ті рішення контролюючих органів, їх посадових осіб, що тягнуть за собою юридично значущі наслідки для платника податків, тобто стосуються його прав і обов'язків); б) податкові повідомлення-рішення (оскаржуючи податкове повідомлення-рішення, платник податків, у такий спосіб, оспорує твердження контролюючого органу про неналежність виконання першим своїх податкових обов'язків перед відповідним бюджетом, фондом); в) оспорювання правомірності, законності нормативно-правових актів (коли оспорується індивідуальне рішення контролюючого органу, то оскаржується не сам факт існування обов'язку як такого, як об'єктивного правового явища, а правовірність його покладання зазначеним органом на цілком конкретного платника податків. Інша справа оскарження нормативно-правових актів, які за своєю сутністю також є управлінським рішенням органу влади з питань оподаткування, однак вони мають безособовий, загальний характер, тобто стосуються широкого кола суб'єктів, і розраховані на тривалий термін дії); г) оскарження податкових консультацій (право оскарження таких консультацій є важливим не лише як засіб захисту прав і законних інтересів платників податків, але й з точки зору реагування на випадки неналежного виконання посадовими особами контролюючих органів своїх професійних обов'язків. Досить часто такі порушення виникають через те, що контролюючі органи, надаючи податкові консультації, особливо індивідуального характеру,

не враховують один із ключових принципів податкового законодавства України – презумпцію рішень платника податків); д) оскарження дій (бездіяльності) контролюючих органів, їх посадових осіб (оскаржуючи дії чи бездіяльність контролюючого органу (його посадової особи), платник податків ставить під сумнів не правомірність, законність висновків першого, що виражаються у відповідному рішенні, а законність вчинення (тобто правомірність самого процесу) чи відмови від вчинення певних дій вказаним органом, через що, на думку скаржника, він був позбавлений можливості (чи обмежений у ній) реалізувати у належний спосіб свої податкові права та виконати відповідні обов'язки).

7. З'ясовано, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких не врегульовано розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Обстоюється позиція, що підставами виникнення податкового спору, незалежно від того, вирішується він у адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скаржником, позивачем та юрисдикційним органом. Звертаючись до адміністративного чи судового органу, скаржник, у такий спосіб вчиняє юридичний акт, яким доводить до відома юрисдикційного органу про наявність податкового конфлікту, стороною якого він є, і висловлює свій намір скористатися передбаченими законодавством юридичними інструментами його розв'язання та захисту своїх прав і законних інтересів, що є предметом конфлікту. Юрисдикційний орган, натомість, приймаючи зазначену скаргу, підтверджує право скаржника на таке звернення, однак, тоді як проводить відповідну роботу із з'ясування того, чи у належний спосіб скаржник, заявник, реалізував зазначене право. За відсутності підстав, які унеможливають вирішення скарги, заяви, юрисдикційний орган розпочинає її розгляд, провадження щодо неї, і у такий спосіб переводить податковий

конфлікт у площину правового спору.

8. Виокремлено такі підстави припинення податкового спору: а) відмова скаржника, заявника від поданої скарги, позову. Згідно з чинним законодавством, особа, яка звернулася до адміністративного чи судового органу, може відмовитися від заявлених вимог до прийняття рішення у справі; б) визнання відповідачем позовних вимог; в) примирення сторін; г) прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті.

9. Під поняттям «механізм правового регулювання вирішення податкового спору» запропоновано розуміти систему правових засобів, форм та методів, з використанням яких врегульовуються матеріально-правові та процедурно-процесуальні відносини, а також інші юридично значущі аспекти щодо розв'язання зазначеного спору.

Обґрунтовано, що основними елементами механізму правового регулювання вирішення податкового спору є: а) правові принципи, які формують ідейну основу механізму правового регулювання вирішення податкових спорів; б) норми права; в) нормативно-правовий акт; г) відповідні правовідносини; д) юридичний факт; е) акти реалізації прав та обов'язків (зокрема, правозастосування).

10. Під поняттям «правові засади вирішення податкового спору» запропоновано розуміти найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До таких аспектів належать: гарантії вирішення податкового спору; правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору.

11. Доведено, що принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя, та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору.

Принципи вирішення податкового спору запропоновано згрупувати у такі категорії:

1) загальні. Це принципи, які лежать в основі усієї правової матерії, вимоги цих принципів є обов'язковими і застосовуються відносно до кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. Загально-правовими принципами, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, є: а) верховенство права; б) законність; в) рівність осіб перед законом; г) принцип доступності;

2) спеціальні, тобто такі, що застосовуються під час вирішення різноманітних юридичних спорів. До спеціальних принципів належать: а) гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів; б) неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору; в) змагальність сторін та диспозитивність; г) обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій бездіяльності; д) оскаржуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору;

3) специфічні принципи, які притаманні лише, або переважно вирішенню податкових спорів. До цієї групи принципів належать такі засадничі положення: а) презумпція правомірності рішень платника податку; б) принцип «презумпції добросовісності платника податків».

12. Попри беззаперечну цінність і особливу важливість значення судової форми вирішення податкового спору, ні в якому разі не можна применшувати значення адміністративної форми розв'язання зазначених спорів, якої у низці випадків буває цілком достатньо для швидкого врегулювання розбіжностей між платником податків та контролюючим органом. Крім того, особливо актуальним на сьогодні є питання впровадження в Україні такої альтернативної форми вирішення податкових спорів, як медіація, розвиток якої є дуже важливим кроком на шляху розвитку глибокого діалогу та довірливих партнерських відносин між бізнесом і державою.

13. Розкрито особливості етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку, тобто коли спір передається на вирішення відповідного повноважного контролюючого органу. Такими етапами вирішення податкового спору є: а) ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків; б) перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання; в) розгляд спору по суті; г) прийняття рішення у справі та його оформлення; д) виконання рішення у справі.

Встановлено, що процес розв'язання податкового спору у судовому порядку складається з таких етапів: а) звернення до суду та вирішення питання про відкриття провадження у адміністративній справі (на цьому етапі, по-перше, закладаються фактичні підстави розгляду такого спору у суді (факт звернення суб'єкта до суду); по-друге, відбувається перевірка суддею наявності усіх необхідних для відкриття провадження за позовною заявою юридичних підстав та умов і, відповідно, відсутність обставин, що, згідно з законом, перешкоджають вчиненню цієї процесуальної дії; по-третє, визначається, за якими правилами розглядатиметься позов: загального чи спрощеного провадження; по-четверте, вирішує питання про необхідність залучення до справи третіх осіб; б) здійснення підготовчого провадження у справі (важливість підготовчого провадження, як етапу вирішення податкового спору, полягає у тому, що на ньому: остаточно визначається фактологічне підґрунтя справи та її суб'єктний склад; з'ясовуються, уточнюються позиції сторін, третіх осіб щодо предмету спору та аргументів і доводів одне одного з цього приводу; визначається доказовий базис у справі, вирішуються питання про вжиття заходів, необхідних для отримання, забезпечення доказів; вирішуються подані учасниками справи заяви із процесуальних питань; з'ясовується можливість вирішення спірної ситуації, шляхом її урегулювання за участі судді); в) розгляд справи по суті; г) проголошення судового рішення.

14. З метою підвищення якості та ефективності процедур

позасудового вирішення податкових спорів, запропоновано здійснити такі кроки:

а) запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів (що зумовлено тим, що: по-перше, однією із основних ідей податкової реформи у нашій державі є встановлення партнерських відносин між державою, в особі контролюючих органів, та платниками податків. Тобто основними способами управління взаємовідносинами між цими суб'єктами є не владні вказівки, а переконання, взаємодія, консультування; по-друге, допоможе зменшити навантаження на відповідні адміністративні та судові органи, уповноважені вирішувати податкові спори; по-третє, проведення переговорів сприятиме підвищенню якості та ефективності реалізації адміністративного та (або) судового вирішення податкових спорів, якщо перші (тобто переговори) не призвели до врегулювання розбіжностей);

б) перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів з площини підзаконного регулювання винятково на рівень закону;

в) законодавчо закріпити принципи проведення переговорів та адміністративного оскарження;

г) врегулювати питання використання медіації для вирішення податкового спору;

д) підвищити рівень відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження;

е) удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного оскарження.

15. З метою вдосконалення судового вирішення податкових спорів, запропоновано:

а) внести відповідні зміни до статті 283 КАС України, а саме замінити у її назві термін «органи доходів і зборів» на термін «органи, які реалізують

державну політику у податковій сфері»;

б) внести зміни:

– або до КАС України, вказавши у статті 283, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не розповсюджується на платників податків – фізичних осіб;

– або до ПК України, замінивши у статті 87.11 термін «позов» на термін «заява». Відповідно, викласти цю статтю у такій редакції: «...орган стягнення звертається до суду з заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи»;

в) дотримуватися загального правила визначення строків звернення суб'єкта владних повноважень, закріпленого у статті 118 КАС України, тобто закріпити у статті 283 означеного Кодексу, що заява подається до суду першої інстанції не пізніше дня наступного за тим, у який були встановлені обставини, що зумовлюють звернення до суду.

16. Встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації, як засобу вирішення податкового спору, – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру.

Акцентовано увагу, що важливим моментом впровадження в Україні медіації, як способу вирішення податкового спору, є створення відповідного законодавчого підґрунтя, тобто: по-перше, прийняття закону «Про медіацію». Цей крок є абсолютно необхідним для юридичної інституалізації медіації. Прийняття означеного закону є необхідним навіть не так для визначення процедури медіації, як для врегулювання правового статусу медіатора: вимоги до осіб, що можуть бути медіаторами; права та обов'язки медіатора; відповідальність медіатора та контроль за його діяльністю; по-друге, внесення відповідних змін до інших законодавчих актів, що регулюють вирішення податкових спорів та правовий статус його сторін.

Зокрема, це стосується правового статусу контролюючих органів. Законодавець має визначити, за яких умов та у яких межах цей суб'єкт владних повноважень може скористатися процедурою медіації для врегулювання конфліктної ситуації між ним і платником податків; по-третє, розробка та прийняття правил професійної етики медіатора, як важливої гарантії забезпечення їх дисципліни.

17. З метою вдосконалення організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів в Україні, корисним для врахування і можливого впровадження є: а) відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів. Цей захід є особливо корисним в умовах, коли податкове законодавство має складний характер і характеризується наявністю прогалин, колізій та інших недоліків, у зв'язку, що зумовлює необхідність забезпечення високопрофесійного підходу до правозастосовної діяльності у цій сфері; б) створення інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій. Втім головне призначення цього інституту навіть не так допомагати у вирішенні податкових спорів, як не допускати їх виникнення взагалі, сприяти урегулюванню розбіжностей між податковими органами та платниками податків на початкових етапах; в) активне використання медіації, як альтернативного засобу вирішення податкового спору, завдяки якій забезпечується значна економія часу та коштів платників податків; г) встановлення обов'язковості адміністративної процедури забезпечує більш раціональний, якісний та ефективний підхід до вирішення податкових спорів і суттєво зменшує навантаження на суди. Такий крок не можна вважати обмеженням права особи на звернення до суду, так як воно повністю залишається у платника податків, однак для його реалізації потрібне виконання необхідної умови у вигляді проходження адміністративної процедури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Русская правда» — налоговый кодекс Киевской Руси / Офіційне видання ДФС України [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/1787>
2. Абрамов В. И. Соотношение понятий «охрана» и «защита», «гарантированность», «обеспечение» прав ребенка / В. И. Абрамов // Государство и право. 2006. № 6. С. 68-74.
3. Административное право / под ред. Л. Л. Попова. Москва: Юрист, 2002. 699 с.
4. Административное право и процесс: полный курс/ Ю.А. Тихомиров. М.: 2001. 652 с.
5. Административное право Украины. 2-е изд., перераб. и доп. А37: учебник для студентов высш. учеб. заведений юрид. спец. / Ю. П. Битяк, В. В. Богуцкий, В. Н. Гарашук и др.; под ред. проф. Ю. П. Битяка. Харьков: Право, 2003. 576 с.
6. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В. П. Тимошук. Київ: Факт, 2003. 496 с.
7. Адміністративне право України. Загальна частина: навчальний посібник / В. В. Новиков, Л. Г. Чистоклетов, М. П. Федоров, О. І. Остапенко / за редакцією Остапенка О. І. Львів: Львівський інститут внутрішніх справ, 2001. 320 с.
8. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс: [підруч.] / за заг. ред. Академіка НАПрН України О.М.Бандурки. Х.:Золота миля, 2011. 584с.
9. Алексеев С. С. Общая теория права: Курс в 2-х т. / С. С. Алексеев. М. :Юрид. лит., 1982. Т. 2. 359 с.
10. Алексеев С.С. Общая теория социалистического

права. Свердловск, 1964. Вып.4. 203с.

11. Алімов Р.С. Процедури в адміністративному праві України: теорія і практика: дис. к. ю. н.: 12.00.07. Донецьк, 2002. 164 с.
12. Андрусак В.Г. Правозахисна функція сучасної держави (на прикладі інституту прокуратури): загальнотеоретичне дослідження: автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.01. Одеса, 2015. 20 с.
13. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб. Київ: Комп'ютерпрес, 2004. 240 с.
14. Анісімова Г. Ю., Кондратьєв В. О. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства з фінансових питань. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2009/Pravo/43963.doc.htm.
15. Анцупов А.Я. Конфликтология: учебник [для вузов] / А.Я. Анцупов, А.И. Шипилов М.: ЮНИТИ, 1996. 551 с.
16. Апатова Н. В., Меджитова Р. Ш. Оцінка ефективності місцевих бюджетів. Экономика Крыма. 2010. № 4 (33). С. 104–107.
17. Аппарат государственного управления: интересы и деятельность / отв. ред. В. Ф. Сиренко. Киев: Наукова думка, 1993. 165 с.
18. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций / Атаманчук Г. В. — М. : Омега-Л, 2004. — 584 с.
19. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления: курс лекций. Москва: Юрид. лит., 1997. 400 с.
20. Афанасьев В.Г. Человек в управлении обществом. М.: Политиздат, 1977. 440с.
21. Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы. Москва: Полиграф ОПТ, 2004. 135 с.
22. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси. Київ: Атіка, 2002. 368 с.
23. Баклан О. В. Контрольно-наглядова діяльність та адміністративний примус в сфері охорони праці (на матеріалах підрозділів

державного нагляду за охороною праці Головного штабу МВС України): дисканд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2002. 239 с.

24. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Чернівці, 2000. 170 с.

25. Бальцій Ю. Ю. Правовий статус міського голови в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.02. Одеса, 2006. 210 с.

26. Бандурка О. М. Управління в органах внутрішніх справ України: підручник. Харків: Ун-т внутр. справ, 1998. 480 с.

27. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2007. 499 с.

28. Баришпольская Т. Ю. Гражданские процесс и процедура (понятие, служебная роль, проблемы теории и практики): дис. канд. юрид. наук: 12.00.03. Томск, 1988. 226 с.

29. Барулин С. В. Налог на добавленную стоимость // Хозяйство и право. 1999. № 5. С. 74–77.

30. Баскакова Ю. В. Зміна істотних умов трудового договору з державними службовцями: дис. канд. юрид. наук: 12.00.05 / Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. Луганськ, 2010. 187 с.

31. Бахрах Д. Н. Административное право : учебник / Д. Н. Бахрах, Б. В. Россинский, Ю. Н. Стариков. 3-е изд., пересмотр. и доп. М. : Норма, 2008. — 816 с.

32. Башняк А. Адміністративна відповідальність як правовий інститут // Право України. 2004. № 9. С. 30–34.

33. Белоусов А. В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: монография / под ред. А. Н. Козырина. Москва: Юриспруденция, 2011. 120 с.

34. Берестовий А.І. Податковезаконодавство та податкові платежі і

натуральні повинності українського селянства Російської імперії в другій половині XIX ст. / А.І. Берестовий // Український селянин: Зб. наук. пр. Черкаси, 2008. Вип. 11. С. 218-220.

35. Берестовой С.В. Разрешение налоговых споров // Налоговая политика и практика. 2011. № 5. С. 46–48.

36. Берлач А. І. Податкове право України: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів. Київ: УН-т «Україна», 2008. 336 с.

37. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. : 12.00.07 / А. О. Беспалова. Одеса, 2015. 233 с.

38. Беспалова О. В., Ильина Т. Г. Современные методики оценки эффективности денежно-кредитной политики центрального банка // Вестник СамГУ. 2014. № 2 (113). С. 126–131.

39. Бесчастний В. М., Філонов О. В., Субботін В. М., Пашков С. М. Конституційне (державне) право зарубіжних країн: навч. посіб. / за ред. В. М. Бесчастного. 2-ге вид., стер. Київ: Знання, 2008. 467 с. URL: http://pidruchniki.com/13731120/pravo/zakonodavcha_vlada_ssha#197 (дата доступу – 29.12.2016).

40. Бибик С. П. Сюта Г. М. Словник іншомовних слів: тлумачення, словотворення та слововживання / за ред. С. Я. Єрмоленко. Харків: «Фоліо», 2006, 623 с.

41. Битяк Ю. П., Паращук В. М., Дьяченко О. В. та ін. Адміністративне право України. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 544 с.

42. Білик В. М. Організаційно-правові засади реалізації поліцейської функції в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2008. 240 с.

43. Білоконь М. В. Державне управління у сфері охорони громадського порядку: монографія. Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. 679 с.

44. Білуга С. Альтернативні позасудові способи врегулювання правових спорів та особливості їх застосування в окремих сферах суспільних

відносин // Європейські перспективи. 2014. № 10. С. 65–69.

45. Богачова Л. Л. Принцип правової визначеності в європейському і національному праві (змістовна характеристика) // Теорія і практика правознавства. 2013. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2013_2_74.

46. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ю. В. Боднарук; кер. роботи Л. К. Царьова; Нац. ун.-т "Одеська юридична академія". – Одеса, 2008. – 19 с.

47. Бодюк А, Мірко Н. Трансформація податкової політики та її вплив на інвестиційну діяльність // Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії ДПС України. 2002. № 4. С. 107–109.

48. Божко Ю. В. Податковий спір як гарантія захисту прав та інтересів платника податків. URL: http://zakonperemogy.com.ua/index.php?id=publikaciyi&tx_ttnews%5Btt_news%5D=101&cHash=599d399e21a07f762dca4ef359b01e04_

49. Божко Ю. Конфлікт у сфері податкових відносин як передумова виникнення податкового спору // Юридична Україна. Фінанси, податки, бюджет. 2012. № 1. С. 25–29. URL: <http://www.pravnuk.info/urukrain/1393-konflikt-u-sferi-podatkovix-pravovidnosin-yak-peredumova-viniknennya-podatkovogo-sporu.html>.

50. Божко Ю.В. До проблеми удосконалення правового регулювання вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства / Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского Серия «Юридические науки». Том 26 (65). 2013. № 2-1 (Ч. 2). С. 16-21.

51. Болдырев С. Н. Юридические гарантии обеспечения прав и свобод личности в деятельности органов внутренних дел. (Теоретико-правовой аспект): дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Ростов-на-Дону, 2001. 210 с.

52. Большая советская энциклопедия / под ред. Б. А. Введенского.

Государственное научное издательство «Большая советская энциклопедия», 1956. Т. 39. 974 с.

53. Большой толковый словарь русского языка / сост. и гл. ред. С. А. Кузнецов. Санкт-Петербург: «Норинт, 2000». 1536 с.

54. Бондаренко А.Н. К характеристике оснований прекращения налогового спора. *Право и политика*. 2017. № 3. С. 301–305. (Кыргызская Республика).

55. Бондаренко А.Н. Концептуальные основы введения налоговой медиации как способа разрешения налогового спора. *Право и политика*. 2018. № 2. С. 74–79. (Кыргызская Республика).

56. Бондаренко А.Н. Опыт Германии в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и политика*. 2018. № 3. С. 63–67. (Кыргызская Республика).

57. Бондаренко А.Н. Опыт США и Великобритании в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 15–20. (Кыргызская Республика).

58. Бондаренко А.Н. Права сторон налогового спора, как элемент правового статуса. *Право и Закон*. 2018. № 1. С. 191–196. (Кыргызская Республика).

59. Бондаренко Г. П. Адміністративна відповідальність в СРСР. Львів: Вища школа, 1975. 176 с.

60. Бондаренко О. М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 144-148.

61. Бондаренко О. М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 123-128.

62. Бондаренко О. М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 110-114.

63. Бондаренко О.М. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №5 (279). С. 115–119.

64. Бондаренко О.М. Відмови скаржника, як підстава припинення податкового спору. Пріоритети розвитку юридичних наук у ХХІ столітті: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 7–8 квітня 2017 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 96-97.

65. Бондаренко О.М. Генеза правового регулювання вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 33. Ч. 2. Т. 3. С. 99-103.

66. Бондаренко О.М. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів (з давніх часів до утворення СРСР). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 34. Ч. 2. Т. 3. С. 124-129.

67. Бондаренко О.М. До проблеми визначення поняття правовий статус сторін податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 4. Том 1. С. 118–122.

68. Бондаренко О.М. До проблеми запровадження переговорної форми врегулювання податкових конфліктів. *Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.)*. – Одеса: ГО «Причор-номорська фундація права», 2018. С. 67-69

69. Бондаренко О.М. До проблеми переведення нормативно-правових засад вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання виключно на рівень Закону. *Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції*

(м. Харків, 15–16 березня 2019 року). – Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90.

70. Бондаренко О.М. До характеристики адміністративно-процедурних правовідносин які виникають під час вирішення податкових спорів. Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12-13 серпня 2016 р.) – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80.

71. Бондаренко О.М. До характеристики гарантій вирішення податкового спору. Прикарпатський юридичний вісник. 2018. Випуск 4 (25). Том 1. С. 106-109.

72. Бондаренко О.М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 3. С. 111-115.

73. Бондаренко О.М. До характеристики обов'язків сторін податкового спору під час його вирішення у судовому порядку. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 11. С. 66–69.

74. Бондаренко О.М. До характеристики переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 27-28 січня 2017 року. – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2017. С. 99-102

75. Бондаренко О.М. До характеристики підстав припинення податкового спору. *Юридичний бюллетень*. 2017. №5. С. 92–97.

76. Бондаренко О.М. До характеристики права користуватися послугами представника при вирішенні податкового. *Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 9–10 червня 2017 р.)*. – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 53-55.

77. Бондаренко О.М. До характеристики правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3. Том 4. С. 150-155.

78. Бондаренко О.М. До характеристики предмету податкового спору. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. № 4. С. 56–67.

79. Бондаренко О.М. До характеристики принципів вирішення податкового спору. *Visegrad journal on human rights*. 2019. № 3 (Volume 2). Р. 33-38. (Словацька Республіка)

80. Бондаренко О.М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 127-131.

81. Бондаренко О.М. Оскарження податкових консультацій, як предмет виникнення податкового спору. Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 19–20 січня 2018 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 68-70.

82. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки механізму правового регулювання вирішення податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 1. Том 1. С. 120-125.

83. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки податкового спору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2016. Випуск 40. Т. 4. С. 102-106.

84. Бондаренко О.М. Примирення сторін як підстава припинення податкового спору. Теорія і практика розвитку правових інститутів: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 березня 2016 р.). К. : «Науково-дослідний інститут публічного права», 2016. С. 78–80.

85. Бондаренко О.М. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. *Прикарпатський*

юридичний вісник. 2018. Випуск 1. Том 4. С. 133-137.

86. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С. О. Бондаренко ; кер. роботи О. А. Лукашев ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2017. – 22 с.

87. Борденюк В. І. Співвідношення місцевого самоврядування та державного управління: конституційно-правові аспекти: дис. доктора юрид. наук: 12.00.02. Київ, 2009. 514 с.

88. Борець Л. В. Правове регулювання відомчого фінансового контролю в системі МВС України: дисканд. юрид. наук: 12.00.07 / Державна податкова адміністрація України; Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2004. 212 с.

89. Брайчевский М. Ю. Производственные отношения у восточных славян в период перехода от первобытнообщинного строя к феодализму // Проблемы возникновения феодализма у народов СССР. (Под ред. Удальцовой З. В.). – М. : Наука, 1969. – 319 с.

90. Братель О. Позов – цивільний процесуальний та матеріально-правовий юридичний факт // Підприємництво, господарство і право. 2016. № 1. С. 3–10.

91. Бринцев О. В. Сутність правових спорів у сфері підприємництва та способи їх вирішення: дис. канд. юрид. наук: 12.00.03. Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2001. 228 с.

92. Брызгалин Л. В. Налоги и налоговое право: учеб, пособие / В. Брызгалин. - М. : Аналитика-Пресс, 1998. - 600 с.

93. Бугай Т. В. Методичні підходи до оцінки ефективності бюджетного процесу в Україні // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». Дніпропетровський аграрно-економічний університет. 2015. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4287> (дата доступу – 23.12.2016).

94. Бурбика М. М., Солонар А. В., Янішевська К. Д. Адміністративне

право України: навчальний посібник. Суми: видавничо-виробниче підприємство «Мрія», 2015. 358 с. URL: https://pidruchniki.com/79656/pravo/predmet_administrativnogo_prostupku.

95. Бурда С. Я. Адміністративно-правовий захист учасників виборів і референдумів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів, 2010. 223 с.

96. Буссе Р. Досудебное обжалование решений налоговых органов в германии // В курсе дела. 2010. № 2. С.100–105. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/44884>.

97. Бутирська І. Врегулювання спору за участю судді: перспективи запровадження у господарський процес України / Підприємництво, господарство і право. 2017. № 12. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/12/18.pdf>.

98. Бучик А. Ю. Вирішення податкових спорів в країнах англосаксонської системи права // Форум права. 2011. № 4. С. 63–67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2011_4_12.

99. Бучик А.Ю. Організаційно-правове забезпечення вирішення податкових спорів в Україні : автореф. дис ... канд. юрид. наук / А. Ю. Бучик. – Київ, 2013. – 19 с.

100. Валігура К. Ю. Верховенство права як принцип сучасного правопорядку // Сучасні виклики українського права у контексті європейської інтеграції 2016. Бюлетень № 3 (3). Червень. С. 6–10.

101. Ватаманюк О.С. Типові моделі функціонування податкових органів: порівняльний аспект // Економіка. Управління. Інновації. 2014. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/eui_2014_1_20.pdf.

102. Вахновська Н. А. Реформування податкової системи України в контексті вдосконалення податкового законодавства. URL: <http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA/2011-2/%D0%92%D0%B0%D1%85%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D1%81%D1%8C>

%D0%BA%D0%B0.pdf_

103. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави: автореф. дис ... канд. юрид. наук / В. А. Вдовічен. – Київ : б. в., 2011. – 20 с.
104. Ведерніков Ю. А., Папірна А. В. Теорія держави і права: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 333 с. (Вища освіта XXI століття). URL: https://pidruchniki.com/14940511/pravo/ponyattya_vidi_pidzakonnih_normativno-pravovih_aktiv.
105. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005, 1728 с.
106. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002, 720 с.
107. Верещагин С. Г. Формы разрешения социально-политических конфликтов в налоговой сфере: революции, восстания, бунты // Правовая политика и правовая жизнь. Саратов, 2010. № 1. С. 61–71.
108. Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России: учебное пособие. Москва: Издательство МГУ, Издательская группа ИНФРА, М–НОРМА, 1997. 304 с.
109. Волинець Т. В. Порівняльна характеристика податкової системи України та Польщі / Т. В. Волинець // Європейські перспективи. - 2015. Вип. 7. С. 164-168
110. Волинка К. Г. Теорія держави і права: навч. посіб. Київ: МАУП, 2003. 240 с.
111. Волковицька Н. Медіація: альтернативний чи ефективний спосіб вирішення спорів? // Юридична газета. URL: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/mediaciya-alternativniy-chi-efektivniy-sposib-virishennya-sporiv.html>.
112. Волкович О. Ю. Адміністративно-правові засади управління

господарськими товариствами: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 227 с.

113. Волкович О.Ю. Адміністративно-правові засади управління господарськими товариствами: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.Ю. Волкович ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. — Х., 2010. — 227 с

114. Галаган О., Письменний Д. Поняття та система засад (принципів) кримінального провадження // II Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. 2013. № 4. С. 167–172. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvknvvs_2013_4_24.

115. Галіцина Н. В. Адміністративна процедура як інститут адміністративного процесу // Форум права. 2010. № 4. С. 163–177. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10gnviar.pdf>.

116. Галунько В.М, Зубенко В.В., Новікова М.М., Стратонов В.М. Правознавство: Навчально-методичний посібник / [В. М. Галунько, В. В. Зубенко, М. М. Новікова, В. М. Стратонов] За заг. ред. д.ю.н., професора В. М. Стратонова. – Херсон: Грінь Д.С., 2015. – 320 с.

117. Гвоздарева М. В. Посредничество как метод альтернативного разрешения корпоративных конфликтов: автореф. дис. канд. соц. наук: 22.08.08. Москва, 2006. 16 с.

118. Гетманець О. П. Правове регулювання бюджетного контролю в Україні: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2009. 427 с.

119. Гетманцев Д. Як захистити підприємця від свавілля податківця. URL: <http://gazeta.dt.ua/business/yak-zahistiti-pidpriyemcya-vid-svavillya-podatkivcya-.html>
<http://gazeta.dt.ua/business/yak-zahistiti-pidpriyemcya-vid-svavillya-podatkivcya-.html>

120. Гичка К. І. Поняття та ознаки юридичних фактів, які можуть бути встановлені в порядку окремого провадження // Актуальні проблеми вдосконалення чинного законодавства України. 2013. Вип. 31. С. 147–159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apvchzu_2013_31_17.

121. Гіжевський В. К. Правові основи захисту прав і

законних інтересів платників податків в адміністративному порядку навчальний посібник/ В. К. Гіжевський, О. М. Буханевич, О. М. Федорчук. - К.: Атіка, 2010. - 196 с.

122. Гілін Є. О. Адміністративно-правові основи впровадження інноваційних технологій управління в діяльність органів місцевого самоврядування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2017. 203 с.

123. Гладун З. С. Сучасні проблеми адміністративного права України і шляхи їх вирішення. Проблемна лекція для магістрантів і студентів Юридичного інституту Тернопільської академії народного господарства. Тернопіль, 2000. 48 с.

124. Гнатюк С. С. Стадії впровадження у справах про адміністративні проступки : дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Степан Сергійович Гнатюк . – Львів : Б.В., 2010 . – 156 с.

125. Гогоцкий С. С. Философский словарь. Вступит. статья А. А. Шевцова. Санкт-Петербург: Тропа Троянова; Иваново: ИТ «Роща Академии», 2009. 297 с.

126. Годованюк А. Й. Правовий режим земель природно-заповідного фонду: теоретичні проблеми: дис. канд. юрид. наук: 12.00.06. Одеса, 2008. 212 с.

127. Головистикова А. Н., Дмитриев Ю. А. Теория государства и права. Москва: Эксмо, 2005. 592 с.

128. Гончарук С. Т. Адміністративна відповідальність за законодавством України. Київ: 1995. 78 с.

129. Горбатенко В. П., Бутовська І. О. Політичне прогнозування: навч. посібник. Київ: МАУП, 2005. 152 с.

130. Горбунова Л. М. Підзаконні нормативно-правові акти: організаційно-правові питання забезпечення законності: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний економічний ун-т. Київ, 2005. 225 с.

131. Гордєєв В.В. Позовна заява як юридичний факт в

адміністративному судочинстві України // Держава і право. Серія «Юридичні і політичні науки». 2012. Вип. 57. С. 224–231.

132. Гордєєв В.В. Юридичний факт як правовий феномен в адміністративному судочинстві України // Адміністративне право і процес. 2014. Ювілейний. № 3 (9). С. 220–226. URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/3-9-2014-jubilee/item/391-yurydychnyy-fakt-yak-pravovyy-fenomen-v-administratyvnomu-sudochynstvi-ukrayiny-hordieiev-v-v>.

133. Горна М. О. Статистичний аналіз загальнообов'язкового державного страхування: соціально-економічна нормаль. Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. 2014. № 1. С. 30–34.

134. Господарський кодекс України: Закон України: від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, 19–20, № 21–22. С. 144.

135. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України: від 6 лист. 1991 р. № 1798-ХІІ. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 6. 56 с.

136. Государственное управление: основы теории и организации. учебник / под ред. В. А. Козбаненко. Москва: Статут, 2000. 912 с.

137. Гражданский процесс. Практикум: учеб. пособие для академического бакалавриата / М. Ю. Лебедев и др.; под ред. М. Ю. Лебедева. 2-е изд., испр. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2019. 273 с. (Серия: Бакалавр. Академический курс). URL: https://stud.com.ua/62050/pravo/formi_zahistu_subyektivnih_prav_interesiv_gromadyan_organizatsiy.

138. Гражданское процессуальное право России в 2 т. Том 1: учебник для бакалавриата и магистратуры / С. Ф. Афанасьев и др.; под ред. С. Ф. Афанасьева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Издательство Юрайт, 2016. 444 с. (Серия: Бакалавр и магистр. Академический курс). URL:

https://stud.com.ua/75237/pravo/spivvidnoshennya_pozovu_pozovnoyi_zayavi_vimogi_predyavlyayutsya_pozovnoyi_zayavi.

139. Грось Л. А. Гражданское и арбитражное процессуальное право – взаимосвязь с материальным правом. Хабаровск, 1997. 272 с.

140. Грохольський В. Л. Управління діяльністю спеціальних підрозділів МВС України по боротьбі з організованою злочинністю: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2004. 427 с.

141. Гроші та кредит: підручник / М. І. Савлук, А. М. Мороз, М. Ф. Пуховкіна та ін.; за заг. ред. М. І. Савлука. Київ: КНЕУ, 2001. 602 с.

142. Гуреев В. И. Налоговое право: учебник. Москва, 1995. 234 с.

143. Гусарев С.Д. Теоретичні аспекти забезпечення правового статусу особистості в Україні // Науковий вісник Дніпропетр. юридичного ін-ту МВС України. 2000. № 1. С. 38–43.

144. Гусейнов Р.Х. Адміністративно-правовий конфлікт як підстава адміністративно-юрисдикційного провадження: до питання про визначення ознак / Р.Х. Гусейнов // Митна справа. - 2013. - № 1(85). -4.2,-Кн. 1.-С. 278-282.

145. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. Г 97 вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій - К.: Центр учбової літератури, 2009. - 424 с.

146. Даль В. И. Толковый словарь русского языка: иллюстрированное издание. Москва: Эксмо, 2011. 896 с.

147. Дамірчиев М. І. Порівняльно-правовий аналіз системи оподаткування України та Республіки Азербайджан: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 200 с.

148. Даниленко С. Формування податкового законодавства в УСРР 1921–1923 рр. / С. Даниленко // Український історичний збірник — 2015. — Вип. 18. — С. 212-222.

149. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування: навч. посібник. Київ: Парламентське вид-во, 2001. 216 с.

URL: <http://library.if.ua/book/24/1749.html>.

150. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования // Учебно-методическое пособие. Издательство: Москва: Учебный центр МФЦЦ, 2007. 160 с. URL: <https://studall.org/all3-158850.html>.

151. Демський, Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 496 с.

152. Державне управління: навч. посіб. / А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко; за ред. А. Ф. Мельник. Київ: Знання-Прес, 2003. 343 с.

153. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ: Факт, 2003. 384 с.

154. Деякі питання Державної регуляторної служби України: постанова Кабінету Міністрів України: від 24 груд. 2014 р. № 724. Офіційний вісник України. 2015. № 4. 68 с.

155. Дзюнь О. Б. Світовий досвід створення мегарегулятора на ринку фінансових послуг / Державне управління: удосконалення та розвиток. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=695> (дата доступу – 15.02.2017).

156. Дмитрик О. О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин: дисканд. юрид. наук. Харків, 2003. 187 с.

157. Добкін М. М. Місцеві державні адміністрації України: становлення, розвиток та функціонування: монографія. Харків: Золота миля, 2012. 567 с.

158. Добровольский А. А., Иванова С. А. Основные проблемы исковой формы защиты права. Москва: Изд-во Моск. ун-та, 1979. 24 с.

159. Довгань А. С., Савчик А. Г. Напрямки вдосконалення податкової політики України. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer31/186.pdf>.

160. Домбровська О. В. Конституційне право на життя людини і громадянина та забезпечення його реалізації органами внутрішніх справ: дис. канд. юрид. наук: 12.00.02. Київ, 2005. 236 с.

161. Домбругова А. Повна цивільна дієздатність фізичних осіб:

способи набуття // Юридичний вісник України. 2004. № 11 С. 12–19.

162. Дроговоз Ю. «Які головні проблеми ДФСУ та шляхи їх вирішення?». URL: <http://uspp.ua/vm%D1%96vsa%D1%96.html>.

163. Дрозд Ю. В. Співвідношення адміністративної відповідальності з іншими видами адміністративного примусу: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київ. нац. ун-т внутрішніх справ. Київ, 2010. 189 с.

164. Дубінчак В. М. Правоохоронна діяльність: сутність, суб'єкти, засоби забезпечення (теоретико-правовий аспект): дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2010. 229 с.

165. Дудукало Г. О. Аналіз методів оцінювання ефективності управління діяльністю підприємства // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». Дніпропетровський аграрно-економічний університет. 2012. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?operation=1&iid=1031>.

166. Дудченко В. Адміністративний договір як різновид публічно-правового договору (деякі теоретичні аспекти) // Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць. 2001. Вип. 12. С. 69–71.

167. Дутка Г. Я. Принцип фундаменталізації та його реалізація у математичній підготовці майбутніх економістів: дис. доктора пед. наук: 13.00.04. Київ, 2009. 472 с.

168. Дячук С. І. Юридична природа виконання наказу; кримінально-правова оцінка діяння особи, що віддала чи виконала протиправний наказ: дис. канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2000. 213 с.

169. Егорова Ю. А. Модели организации казначейской системы исполнения бюджета в зарубежных странах // Вестник Брянского государственного университета. 2012. № 3 (2). URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/modeli-organizatsii-kaznacheyskoy-sistemy-ispolneniya-byudzheta-v-zarubezhnyh-stranah>.

170. Едвін Дж. Долан, Колін Д. Кзмпбелл, РозмаріДж. Кемпбелл. Гроші, банківська справа і грошово-кредитна політика. 1991. URL:

<http://bibliograph.com.ua/bank-8/36.htm>.

171. Екологічне право України: підручник / за ред. В. К. Попова, А. Н. Гетьмана. Харків: Право, 2001. 181 с.

172. Економічна енциклопедія: у трьох томах / редкол С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ: Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 1. 864 с.

173. Енциклопедичний словник з державного управління / уклад.: Ю. П. Сурмін, В. Д. Бакуменко, А. М. Михненко та ін.; за ред. Ю. В. Ковбасюка, В. П. Трощинського, Ю. П. Сурміна. Київ: НАДУ, 2010. 820 с.

174. Етика ділового спілкування: навч. посібник / за редакцією Т. Б. Гриценко, Т. Ф. Мельничук. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 344 с. URL: <https://pidruchniki.com/17770411/menedzhment/peregovori>.

175. Євсєєв О. П. Процедури в конституційному праві України: моногр. Харків:ФІНН, 2010. 201 с.

176. Желтобрюх І.Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / І.Л. Желтобрюх; Національний ун-т державної податкової служби України. – Ірпінь, 2016. – 21 с.

177. Желтобрюх І.Л. Розсуд в податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / І.Л. Желтобрюх; Національний ун-т державної податкової служби України. – Ірпінь, 2016. – 201 с.

178. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення : автореф. дис ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Михайло Володимирович Жернаков . – Ірпінь, 2015 . – 28 с.

179. Жук Л. А., Жук І. Л., Неживець О. М. Господарське право: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2003. 400 с.

180. Жуковський О. Г. Закон України «Про судоустрій і статус суддів»: науково-практичний коментар. Харків: ТОВ «Одіссей», 2010. 304 с.

181. Забедюк М. С. Особливості формування та функціонування фінансових систем зарубіжних країн // Економічний форум. 2015. № 1. С. 202–207. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_35.

182. Заброда Д. Адміністративно-правові засади: сутність та зміст категорії // Науково-практичний журнал «Адміністративне право і процес». 2013. № 2 (4). URL: <http://applaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/2-4-2013/item/180-administratyvno-pravovi-zasady-sutnist-ta-zmist-katehoriyi-zabroda-d-h>.

183. Заворотченко Т. М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.02 / НАН України; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2002. 222 с.

184. Загальна декларація прав людини від 10.12.1948. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015.

185. Загальна теорія держави і права: навч. посіб. / А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та інші; за ред. В.В. Копейчикова. Київ: Юрінком-Інтер, 2000. 320 с.

186. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2002. 432 с.

187. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України М. В. Цвіка, д-ра юрид. наук, проф., акад. АПрН України О. В. Петришина. Харків: Право, 2011. 584 с.

188. Загальне адміністративне право: підручник / І. С. Гриценко, Р. С. Мельник, А. А. Пухтецька та інші; за заг. ред. І. С. Гриценка. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 568 с.

189. Закон Грузії «О совершенствовании специального порядка системной и спорадической регистрации прав на земельные участки и кадастровых данных в пределах государственного проекта» от 3 июня 2016 года. № 5153-вс. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/3306633/1/ru/pdf>.

190. Закон о медиации Республики Латвия от 18.06.2014. URL: https://court.lv/files/Court_likumi_lv_266615_18.06.2014_.pdf.
191. Закон Республики Беларусь «О медиации» от 12.07.2013 №58-З. URL: <http://pravo.newsby.org/belarus/zakon0/z015.htm>.
192. Запара С. І. Удосконалення процедури вирішення колективних трудових спорів (конфліктів) примирними органами в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.05. Київ, 2005. 198 с.
193. Захаров А. С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 3. С. 16–18.
194. Захаров В. И., Петров Ю.А., Шацко М. К. История налогов в России (IX — начало XX века). — М., 2006.
195. Зеленцов, А. Б. Теоретические проблемы административного иска //Правоведение. 2005. № 6. С. 26–41. URL: <http://law.edu.ru/article/article.asp?articleID=1220783>.
196. Зінківська І. О., Британська Н. Н. Фінансова система України: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку. URL: <http://intkonf.org/zinkivska-io-britanska-nn-finansova-sistema-ukrayini-suchasniy-stand-problemi-ta-perspektivi-rozvitku/> (дата доступу – 29.12.2016).
197. Зюнькін А. Г. Фінансове право: опорний конспект лекцій. 3-тє вид., доп. Київ: МАУП, 2003. 160 с.
198. Исаков В. Б. Юридические факты в российском праве: учебное пособие. Москва: Юридический Дом «Юстицинформ», 1998. 47 с.
199. Иск в гражданском судопроизводстве: сборник / О. В. Исаенкова, А. А. Демичев, Т. В. Соловьева, Н. Н. Ткачева; под ред. О. В. Исаенковой. Москва: ВолтереКлувер, 2009. 216 с.
200. Іваненко Ю. В., Мамишев А. В. Агентство з питань управління державним боргом: досвід Португалії та Великобританії. URL: http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1062991?cat_id=443.
201. Іванов В. М., Софіщенко І. Я. Грошово-кредитні системи

зарубіжних країн: курс лекцій. Київ: МАУП, 2001. 232 с. URL: <http://fingal.com.ua/content/view/674/83/1/1/>.

202. Івчук Ю. Ю. Теоретичні підходи до системи трудового права України в умовах ринкової економіки: дис. канд. юрид. наук: 12.00.05. Луганськ, 2004. 175 с.

203. Ільїна О. В. Організаційно-правові заходи охорони озонного шару в Україні: дис. на здоб. наук. ступ. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2004. 206 с.

204. Іншин М. І. Правове регулювання службово-трудої діяльності державних службовців як особливої категорії зайнятого населення України: монографія. Харків: Вид-во ХНУВС, 2006. 392 с.

205. Іншин М. І. Трудові конфлікти та трудові спори у системі соціальних конфліктів // Форум права. 2006. № 2. С. 71–75. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2006_2_10.

206. Історія виникнення податків / Офіційний веб-сайт Асоціації платників податків України // [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.apuu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/history.html

207. Кабанець В. О. Теоретичні аспекти удосконалення розгляду трудових спорів (конфліктів) в Україні: автореф. дисканд. юрид. наук: 12.00.05 / Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. Луганськ, 2009. 175 с.

208. Кабанов В. Г., Кривобородько Є. Т. Оцінка ефективності організаційної структури управління // Економіка і менеджмент культури. 2013. № 2. С. 30–33.

209. Казаков В.В. Проблемы понятия и содержания налоговых правоотношений в теории налогового права / В.В. Казаков // Труды академии управления МВД России. – 2009. – № 4. – С. 3–7.

210. Калинина И. В. Досудебное и внесудебное разрешение налоговых споров в Германии/ «Налоговед». URL: <http://www.nalogoved.ru/art/1329.html>.

211. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: учебн.

Москва:Юристъ, 1999. 256 с.

212. Караченцев І. В. Податково-правовий статус учасників податкового спору: роль та класифікація їх обов'язків / І. В. Караченцев // Митна справа. - 2015. - № 2(2.2). - С. 149-153

213. Кармаза О. Інститут медіації: основні концепції розвитку // Підприємництво, господарство і право. 2017. № 2. С. 24–28. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pgip_2017_2_6.

214. Картузова І. Поняття, елементи та види адміністративного позову // Юридичний вісник. 2013. № 3. С. 94–101. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urid_2013_3_18.

215. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования // Курс лекций: учебное пособие. Москва: Национальный ин-т бизнеса, 2009. 576 с.

216. Кернз В. Вступ до права Європейського Союзу; пер. з англ. Київ: Знання КОО, 2002. С. 104–110.

217. Кикоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин: дисканд. юрид. наук: 12.00.01 (теорія та історія держави і права, історія політичних і правових учень) / НАН України; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 2006. 198 с.

218. Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. Москва: Издательство Юрайт, 2014. 354 с. URL: https://stud.com.ua/31192/pravo/podatkove_pravo_zarubizhnih_krayin.

219. Кириченко В. М., Куракін О. М. Теорія держави і права: модульний курс: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 264 с.

220. Кисіль Л. Є. Нагальні завдання удосконалення адміністративного оскарження // Часопис Київського університету права. 2011. № 4. С. 174–179.

221. Ківалов С. В. Адміністративне право України : [навч.-метод. посіб.] / С. В. Ківалов, Л. Р. Біла. – [вид. друге, перероб і доп.] – Одеса :Юрид. літ., 2002. – 312 с.

222. Ківалов С. В. Адміністративний позов як категорія

адміністративного права // Актуальні проблеми держави і права. 2014. Вип. 74. С. 7–18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2014_74_4.

223. Кісіль З. Р., Кісіль Р. В. Адміністративне право: навч. посіб. 3-те вид. К. Алерта; ЦУЛ, 2011. 696 с. URL: https://pidruchniki.com/1597012245131/pravo/administrativno-pravovi_vidnosini_osoblivosti_vidi_pidstavi_viniknennya_zmini_pripinennya_administrati.

224. Кіт Х. Підготовче провадження як стадія адміністративного процесу: загальна характеристика // Вісник Львівського університету. Сер.: Юридична. 2013. Вип. 58. С. 135–139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnu_yu_2013_58_20.

225. Кіценко В. С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору / В. С. Кіценко // Форум права. - 2010. - № 4. - С. 458-461.

226. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В. С. Кіценко; кер. роботи Л. К. Царьова; Нац. ун.-т "Одеська юридична академія". – Одеса, 2010. – 19 с.

227. Клеандров М. Й. Доарбитражный порядок защиты хозяйственных прав. – Душанбе: ДОНИШ, 1984. – 163 с.

228. Климков В. О. Організаційно-правові засади діяльності спеціального органу з питань банкрутства: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. / Климков Володимир Олександрович. – К., 2010. – 205 с.

229. Клімова С. М. Недоліки юридичної техніки викладення окремих норм Бюджетного кодексу України // Проблеми законності. 2017. Вип. 138. С. 78–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pz_2017_138_9.

230. Ключев О. М. Проблеми взаємодії підрозділів органів внутрішніх справ на регіональному рівні [Текст] : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Ключев Олександр Миколайович ; Харк. нац. ун.-т внутр. справ. - Х., 2010. - 422 арк.

231. Кобзева Т. А. Адміністративні суди у системі державних суб'єктів управління фінансовою системою. *Державне регулювання*

суспільних відносин: розвиток законодавства та проблеми правозастосування: Міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 10–11 липня 2015 р.). Київ: Центр правових наукових досліджень, 2015. С. 93–94.

232. Кобзева Т. А., Куліш А. М. Поняття та види громадських суб'єктів управління фінансовою системою України. *Право. UA*. 2016. № 1. С. 35–40.

233. Коваленко В.В. Курс адміністративного права України: підручник / В.К.Колпаков, О.В.Кузьменко, І.Д.Пастух, В.Д.Сущенко [та ін.] / за ред. В.В.Коваленка. - К.: ЮрінкомІнтер, 2012. - 808 с.

234. Коваленко Н. Врегулювання спору за участю судді: особливості та перспективи процесу / Н. Коваленко / Ліга. Бізнес. URL: <https://blog.liga.net/user/nkovalko/article/29591>.

235. Ковальова Ю. О. Вдосконалення адміністративно-правового регулювання питання відповідальності посадових осіб контролюючих органів як важіль підвищення ефективності процедури адміністративного оскарження. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2017/4/30.pdf>.

236. Ковальова Ю. О. До питань доцільності впровадження позасудових способів вирішення податкових спорів / Ю.О. Ковальова // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. ІваноФранківськ, 20-21 березня 2015 року). У 2-х частинах. – Херсон :Видавничийдім «Гельветика», 2015. – Ч. 1. – С.124-127

237. Ковальчук А. Т. Фінансове право України. Стан та перспективи розвитку. Київ: Парламентське вид-во, 2007. 488 с.

238. Когут Я. М. Адміністративно-правове регулювання діяльності органів місцевої міліції [Текст] : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Когут Ярослав Михайлович ; Львівський держ. ун-т внутрішніх справ. - Л., 2008. - 269 арк

239. Кодекс адміністративного судочинства України / в редакції Закону № 2147-VIII від 03.10.2017, ВВР, 2017, № 48, с. 436. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

240. Козюбра М. Принципи верховенства права і правової держави: єдність основних вимог // Наукові записки. Т. 64. Юридичні науки. URL: http://ekmair.ukma.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6972/Kozybra_Pry%20ncy%20py%20_verhovenstva.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

241. Козюбра М.І. Верховенство права і Україна / Право України № 1–2, с. 30–63, 2012 р. URL: <http://cau.in.ua/ua/activities/analytics/id/kozjubra-m.i.-verhovenstvo-prava-i-ukrajina-632>.

242. Колеснікова Л.Г. Правова природа податкових спорів в Україні / Л.Г. Колеснікова // [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwj1052k_r3gAhWkiIsKHUBWCigQFjAAegQIBBAC&url=http%3A%2F%2Fpap.in.ua%2F4_2018%2F77.pdf&usg=AOvVaw2AcQ8MtnWsuYHbZcPSfZ7w

243. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України: Підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 544 с.

244. Колпаков В. М. Теория и практика принятия управленческих решений Учебное пособие. Киев: МАУП, 2000. 256 с.

245. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004.

246. Конспект з курсу “Теорія держави і права”. 2015 . // [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://lawbook.online/ukraine-gosudarstva-prava-teoriya/ponyattya-oznaki-sklad-36389.html>

247. Конституція України від 28.06. 1996 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

248. Конт-Спонвиль, Андре. Философский словарь / пер. с фр. Е. В. Головиной. М. :Этерна, 2012. 752 с.

249. Конюхова А. Специфика разрешения налоговых споров в Германии / Право и управление. XXI век, № 1(30). 2014. URL: <http://ehd.mgimo.ru/IORManagerMgimo/file?id=B12A0120-458E-9C01-5E45->

E9C570B037CF.

250. Корень Н. В. Сучасні орієнтири підвищення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. Серія: Економіка. 2012. Вип. 11. С. 111–117.

251. Корнєєв Ю. В., Мацелик М. О. Земельне право: навч. пос. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 240 с.

252. Коротков Э.М. Исследование систем управления Учебник. Москва:Издательско-консалтинговая компания «ДеКА», 2000. 130 с.URL: <http://bibliograph.com.ua/sistema-upravleniya/88.htm>.

253. Корчагин Ю. А. Региональная финансовая политика и экономика. Ростов-на-Дону: Феникс, 2006. 284 с.

254. Косаняк В. Вдосконалення правових гарантій захисту прав платників податків. URL: <http://www.lawyer.org.ua/?w=r&i=20&d=290>.

255. Костицький В. В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні). Київ, ІЗП і ПЗ, 2003. 772 с.

256. Костік Я. О. Особливості оскарження рішення органів державної фіскальної служби в судовому порядку / Наука та освіта: ключові питання сучасності: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2018 року у м. Чернігів: зб. наук. праць «ΛΟΓΟΣ» / відп. за випуск Голденблат М.А. // ГО «Європейська наукова платформа». Обухів: Друкарня «Друкарик», 2018. Т.2. С. 138. URL: https://ukrlogos.in.ua/documents/18_05_2018_85.pdf.

257. Кострубіцька, О. Є. Адміністративна відповідальність за правопорушення в паливно-енергетичному комплексі України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київ. нац. ун-т внутрішніх справ. Київ, 2009. 216 с.

258. Котенко А. М. Договірне регулювання відносин у сфері оподаткування // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 р.): Ч. II / НДІ фінансового права.

Київ: Алерта, 2011. С. 128–131.

259. Котенко В. М. Особливості реалізації процесуальних прав і законних інтересів сторін в адміністративному процесі на стадії підготовчого провадження // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. 2010. № 1. С. 153–160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2010_1_23.

260. Котюк В. О. Теорія права // Курс лекцій: навч. посібник для юрид. фак. вузів. Київ: Вентурі, 1996. 208 с.

261. Кравцова Т. М. Адміністративно-правові засади здійснення державної регуляторної політики в сфері господарювання: автореф. дис. докт. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2004. 235 с.

262. Кравченко О. М. Теоретичні підходи до визначення поняття «механізм державного управління» // Державне управління: удосконалення та розвиток. 2009. № 3. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=56>.

263. Кравчук М. В. Теорія держави і права. Проблеми теорії держави і права: Навчальний посібник. 3-тє вид., змін, й доп. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 247 с.

264. Кравчук П. Я., Ткачук Ю.С. Проблеми та перспективи розвитку фінансової системи України. *Економічні науки*. Сер.: Облік і фінанси. 2013. Вип. 10 (2). С. 129–133. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(2\)__18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(2)__18).

265. Крапівіна Г. О. Людські ресурси та їх мотивація в добровольчестві. *Вісник Львівського інституту економіки і туризму: зб. наук. статей* / М-во освіти і науки України, Львів. ін-т економіки і туризму. Львів: ЛІЕТ, 2010. № 5. С. 117–123.

266. Краткий философский словарь / А. П. Алексеев, Г. Г. Васильев и др.; под ред. А. П. Алексеева. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 496 с.

267. Кривенко Л. В., Ісаєва О. В. Доцільність запровадження моделі мегарегулятора фінансового ринку в Україні. *Економічний часопис – XXI*. № 3–4 (2). 2015. С. 33–36.

268. Криволапчук В., Клименко В. Аналіз адміністративно-правових засад діяльності державної служби охорони при МВС України // Наука і правоохорона. 2014. № 1. С. 5–11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nip_2014_1_3.

269. Кримінальний кодекс України: Закон України: від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. 131 с.

270. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України: від 13 квіт. 2012 р. № 4651- VI. *Офіційний вісник України*. 2012. № 37. С. 13–70.

271. Кримінальний процесуальний кодекс України: наук.-практ. коментар / за заг. ред. професорів В. Г. Гончаренко, В. Т. Нора, М. Є. Шумила. Київ: Юстініан, 2012. 1224 с.

272. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2009. 433 с.

273. Кріцак І. В. Правоохоронна функція держави та її вплив на формування функції надання послуг населенню органами внутрішніх справ України / І. В. Кріцак // Форум права. 2009. № 3. С. 365 - 372.

274. Круглов О. М. Проблема й поняття свободи преси: сутність, зміст, структура: дис. канд. філол. наук: 10.01.08. Київ, 2003. 415 с.

275. Крушельницька Т. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні // Вип. 3 (10) / 2011. URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_03\(10\)/11ktaapu.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_03(10)/11ktaapu.pdf).

276. Крушельницька Т. Розвиток вітчизняної податкової системи у ХХ на початку ХХІ ст. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_04\(11\)/11ktavps.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_04(11)/11ktavps.pdf)

277. Крючкова К. О. Поняття, сутність та особливості податкових правовідносин [Електронний ресурс] / Крючкова К. О. // Порівняльно-аналітичне право. - 2014. - № 1. - С. 174-175.

278. Кудряшов В. П. Курс фінансів: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 431 с.

279. Кузнецова С. В. Критерии оценки эффективности денежно-

кредитной политики центрального банка. *Известия высших учебных заведений*. Сер.: Экономика, финансы и управление производством. 2011. № 2. С. 34–40.

280. Кузьменко О.В. Адміністративно-процесуальне право України : підручник / [О.В. Кузьменко. Т.О. Гуржій ; за ред. О.В. Кузьменко]. – К. :Атіка, 2007. – 416 с.

281. Кукоба В. П. Організаційне проектування виробничих підприємств: дис. доктора економ. наук: 08.00.04. Київ, 2009. 486 с.

282. Курило В. О. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів: зарубіжний досвід // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2016. № 3. С. 149–154. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvdduvs_2016_3_23.

283. Курило В. О. До питання вирішення податкових спорів у Великій Британії, Німеччині та США // Право та інновації. 2016. № 3. С. 63–67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apir_2016_3_12.

284. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук : спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Курило В. О. – Запоріжжя, 2017. – 22 с.

285. Курінний Є. В. Адміністративне право України: тенденції трансформації в умовах реформування: Навчальний посібник / Дніпропетровськ: Юридична академія МВС України, 2002. 92 с. URL: <http://www.info-library.com.ua/books-text-570.html>.

286. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07; Одеська національна юридична академія. Одеса, 2004. 192 с.

287. Кучер С. П. Досудебное регулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков / С. П. Кучер // Налоговые споры. — 2004. — № 2. — С. 107–111.

288. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. - М. : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфорР», ай- 2001.- 191 с.
289. Кучеров И. И. Налоговые преступления : Учебное пособие. / И. И. Кучеров. — М. :ЮрИнфоР, 1997. - 230 с.
290. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування / М. П. Кучерявенко // Юрист України. – 2011. – № 2. – С. 26–29.
291. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 1: Генезис налогового регулирования : В 2ч. Ч. 2. / Н. П. Кучерявенко. — Х.: Легас, 2002. — 791 с.
292. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Харьков:Легас, 2004. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 600 с.
293. Кушнарџова Т. Є. Податкові орган в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 194 с.
294. Лазаренко М. М. Імплементация медіації в правову систему: міжнародний досвід та перспективи інституціоналізації в Україні // Актуальні проблеми міжнародних відносин. 2015. Вип. 124(2). С. 109–120. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apmv_2015_124%282%29__12.
295. Латковська Т. А. Правова природа податкових конфліктів / Т. А. Латковська // Вісник Чернівецького факультету Національного університету "Одеська юридична академія". - 2013. - Вип. 1. - С. 139-151
296. Лебедева М. М. Вам предстоят переговоры. Москва: Экономика, 1993. 154 с.
297. Лейба Л. В. Правове регулювання вирішення земельних спорів: дисканд. юрид. наук: 12.00.06; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 189 с.
298. Леони Б. Свобода и закон. Москва: Изд-во ИРИСЭН, 2008. 308 с. URL: <http://baguzin.ru/wp/wp-content/uploads/2014/06/%D0%91%D1%80%D1%83%D0%BD%D0%BE-%D0%9B%D0%B5%D0%BE%D0%BD%D0%B8.->

%D0%A1%D0%B2%D0%BE%D0%B1%D0%BE%D0%B4%D0%B0-%D0%B8-%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD.pdf.

299. Лисюткин А. Б. Вопросы методологии исследования категории “ошибка” в правоведении. Саратов: СГАП, 2001. 129 с.

300. Литвак Б. Г. Стратегический менеджмент: учебник для бакалавров. Москва:Издательство Юрайт, 2013. 507 с.

301. Литвинов С. В. Аналіз зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків // Актуальні проблеми держави і права. 2014. Вип. 74. С. 189–194. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/apdp_2014_74_30.pdf.

302. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків // Наукові праці МАУП. 2014. Вип. 1. С. 181–186. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npmaup_2014_1_33.pdf.

303. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків // Наукові праці МАУП. 2014. Вип. 1. С. 181–186.

304. Логвиненко Б. О. Адміністративно-правові засади медичного забезпечення органів внутрішніх справ України: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Дніпропетровськ, 2008. 20 с.

305. Логінов О.А., Штефан О. О. Цивільний процес України. Київ: Юрінком Інтер, 2012. 368 с.

306. Лошицький М. В. Адміністративне оскарження як спосіб захисту прав громадян у діяльності органів публічної адміністрації // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2015. Вип. 31(2). С. 146–150. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31%282%29__35.

307. Лучковська С. І. Фінансове право: навч. посібник/для студ. економ, спец. вищихнавч. закладів}. - К.: КНТ. 2010. - 296с.

308. Любченко Я. П. Альтернативні способи вирішення правових спорів: теоретико-правовий аспект :автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Я. П.

Любченко ; кер. роботи С. Г. Серьогіна ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2018. – 20 с.

309. Майданник О. О. Теоретичні проблеми контрольної функції парламенту України: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2008. 396 с.

310. Макачук В. В. Поняття «правовий статус особи» в теоретично-правовій літературі / Право.ua № 3, 2015, С. 18–22.

311. Малиновський В. Я. Державне управління: навчальний посібник. Вид. 2-ге, доп. та перероб. Київ: Атіка, 2003. 576 с.

312. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві / І. А. Малярчук // Lexportus. - 2017. - № 1. - С. 124-133

313. Манько Д. Г. Легалізація як правова процедура: дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Одеса, 2010. 205 с.

314. Марфіна Н. В. Адміністративна відповідальність за порушення лісового законодавства: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний аграрний ун-т. Київ, 2007. 214 с.

315. Марченко Б. М. Адміністративна діяльність Державної прикордонної служби України [Текст] : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Марченко Борис Миколайович ; Дніпропетровський держ. ун-т внутрішніх справ. - Д., 2009. - 223 с.

316. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права // Курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. Москва: Юристъ, 1997. 672 с.

317. Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права // учебное пособие. Москва: Юристъ, 2004. 512 с.

318. Мацюк Т. Розв'язання податкових спорів в // АО «ЮФ «Василь Кісіль і партнери». 2014. URL: http://vkr.ua/content/files/country_profile_2014_ukr_167-170.pdf.

319. Машков А. Д. Теорія держави і права: підручник. Київ: ВД «Дакор», 2015. 492 с. URL:

https://pidruchniki.com/2015073165735/pravo/klasifikatsiya_printsipiv_prava.

320. Медведчук В. Від системної правотворчості до систематизації національного законодавства. *Юридичний вісник України*. 2000. № 42. С. 1–6.

321. Мельник О. М. Правове регулювання та шляхи підвищення його діяльності: дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2004. 208 с.

322. Мельник Р. С. Система адміністративного права України: монографія. Харків: Вид-во Харківського національного університету внутрішніх справ, 2010. 398 с.

323. Менджул М. В. Судовий захист прав та законних інтересів громадян; Ужгород: Видавництво Олександри Гаркуші, 2013. 212 с.

324. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

325. Мирошніченко Ю. М. Адміністративний позов: правова природа та сутнісна характеристика // Судова апеляція. 2008. № 3. С. 89–95.

326. Миськів Л. І. Адміністративно-правові засади діяльності вищих навчальних закладів МВС України з питань морально-правового виховання курсантів: дис. канд. юрид. наук: 12.00.06. Харків, 2008. 203 с.

327. Митне право України: навч. посіб / за заг ред. проф. В. В. Ченцова. Київ: Істина, 2007. 283 с.

328. Міжнародні фінанси: підручник / за ред. О. І. Рогача. Київ: Либідь, 2003. 784 с.

329. Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів / О. М. Мінаєва // Право та інноваційне суспільство. - 2016. - № 2. - С. 29-34.

330. Мірошник В. В. Податкова реформа в Україні у контексті євроінтеграції // Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010, вип. 17. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/62.pdf.

331. Молдован В. В., Чулінда Л. І. Правознавство. 2-ге вид. Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури, 2010. - 184 с.

332. Монаєнко А. О. Правове регулювання видатків на освіту та

науку: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2009. 525 с.

333. Мороз А. М., Пуховкіна М. Ф., Савлук М. І. та ін. Центральний банк та грошово-кредитна політика: підручник. Київ: КНЕУ, 2005. 403 с.

334. Морозов Є. Податкові спори: презумпція добросовісності платника податків. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/23388>.

335. Музика О. А. Правове регулювання неподаткових доходів місцевих бюджетів України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2005. 261 с.

336. Музичук О. М. Контроль за діяльністю правоохоронних органів в Україні: монографія. Харків: Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2010. 654 с.

337. Мулявка Д. До питання нормативного врегулювання податкових відносин // Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії ДПС України, 2002, № 4. С. 321–323.

338. Муравйов К. До проблеми визначення поняття «правові засади реалізації державної політики у сфері виконання кримінальних покарань» / науковий вісник ужгородського національного університету. 2014. URL: http://www.visnyk-juris.uzhnu.uz.ua/file/No.29-2/part_4-2/40.pdf.

339. Назаров В. В., Омеляненко Г. М Кримінальний процес України. Навчальний посібник. Київ: Атіка, 2008. 584 с.

340. Налоги и налоговое право: [учебное пособие для студентов вузов] / [Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. и др.]; под. ред. А.В. Брызгалина. – М. : Центр «Налоги и финансовое право»: Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.

341. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для СПО / Г. Б. Поляк [и др.] ; под ред. Г. Б. Поляка. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 474 с.

342. Науково-практичний коментар Податкового кодексу України / [Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. та ін.]. – К. : «Видавничий дім «Професіонал», 2011 – Т. 1: розділи I-IV. Станом на 01.04.2011 р. – 2011. – 928 с

343. Научная организация управления органами внутренних дел /Под ред. Г.Г. Зуйкова. //Академия МВД СССР, 1984. – 317с.
344. Научные основы государственного управления в СССР / под ред. А. Е. Лунева, М. И. Пискотина, Ц.А. Ямпольской. Москва: Наука, 1968. 439 с.
345. Національна безпека України: навчальний посібник. 2-ге вид. В. А. Ліпкан. Київ: КНТ, 2009. 576 с. URL: https://pidruchniki.com/17910211/politologiya/ponyattya_zmist_kontseptsiyi_natsionalnoyi_bezpeki.
346. Небрат, О.О. Правові засоби управління конфліктами в органах внутрішніх справ. :дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.О. Небрат; Нац. ун-т внутр. справ. - Харків, 2002. - 240 с.
347. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. Учебник для вузов. – М., 2001. – 539 с.
348. Нестеряк Ю. Нормативно-правові основи державної інформаційної політики України в умовах розвитку інформаційного суспільства/Теорія та практика державного управління. Вип. 4 (39). С. 111–119.
349. Нечаева А. М. Проблемы охраны прав несовершеннолетних в Российской Федерации :автореф. дис. ... докт. юрид. наук / А. М. Нечаева. – М., 1995. – 19 с.
350. Николина К. В. Юридична процедура: поняття, ознаки, види, місце в системі правових категорій: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.01; Нац. пед. ун-т ім. М. П. Драгоманова. Київ, 2011. 19 с.
351. Нікіфоров В. Ю. Захист профспілкам соціально-трудоових прав працівників в умовах ринкової економіки (теоретично-правовий аспект) :дис. ... канд. юрид. Наук / В.Ю. Нікіфоров. — Х. : Нац. ун-т внутрішніх справ, 2004. — С. 131.
352. Ніколаєнко Я. М. Поняття та зміст права на судовий захист: сучасний погляд // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного

університету. Серія: Юриспруденція. 2014. Вип. 8. С. 48–50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_jur_2014_8_14.

353. Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. Минск: Изд. В.М. Скакун, 1998. 896 с.

354. Новицкий И. Б. Римское право. Изд. 6-е, стереотипное. Москва, 1997. 245 с. URL: https://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Pravo/nov/03.php.

355. Общая теория права и государства: учебник / под ред. В. В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. Москва: Юристъ, 2001. 520 с.

356. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. - Изд. 10-е, стереотип. - М. : Советская энциклопедия, 1973. - 696 с.

357. Оленик І. Необачний значить недобросовісний? Оцінка судом добросовісності платника податків. URL: https://protocol.ua/ru/neobachniy_znachit_nedobrosovisniy_otsinka_sudom_dobrosovisnosti_platnika_podatkiv.

358. Онишко С. В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування // Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці: Збірник наукових праць інституту економіки НАН. Київ, 1996. С. 46–52.

359. Оніщик Ю. В. Правовий статус організації платника податків: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Національний ун-т держ. податкової служби України. Ірпінь. 2008. 21 с.

360. Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: автореф. дисс. на соиск. науч. степ. кандидата юридических наук: спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Орахелашвили Дмитрий Багратович. – Москва, 2004. – 19 с

361. Орлик В.М. Податкові органи Російської імперії в Україні (історіографія проблеми) / Орлик В.М. // Український історичний журнал. - 2005. - № 4. - С. 190-199.

362. Орлова О.О. Правове виховання і роль міліції у його здійсненні

на сучасному етапі розвитку суспільства (теоретичні та прикладні аспекти): дисканд. наук: 12.00.01 2008, 216 с.

363. Оскарження податкових консультацій в судовому порядку. URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/exclusive/oskargenya-podatkiiv>.

364. Основи держави і права України: підручник / В. Л. Ортинський та ін. Київ: Знання, 2008. 583 с. URL: http://pidruchniki.ws/15290527/pravo/ponyattya_oznaki_prava.

365. Основы права: учебн. пособие для средних специальных учебных заведений. 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. В.В. Лазарева. Москва: Юристъ, 2001. 448 с.

366. Остапенко О.І., Люблін В.Д. Адміністративно-правові відносини в умовах адміністративної реформи в Україні: Навчальний посібник. – Львів: ЛДУВС, 2007. – 119 с.

367. Осятинський С. О. Позасудові способи вирішення публічно-правових спорів: сутність та види // Адміністративне право і процес: наук.-практ. журн. / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2013. № 4(6). С. 53–59.

368. Павлов Д. М. Адміністративне право: Загальна частина // Конспект лекцій. Київ: МАУП, 2007. 136 с. Бібліогр.: с. 123–128.

369. Панова Н. Адміністративно-правові засади розвитку державного управління в сучасній Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, ОНЮА, 2008. 220 с.

370. Панова Н. С. Адміністративно-правові засади розвитку державного управління в сучасній Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Одеса, 2008. 19 с.

371. Пархоменко-Цироцианц С. В. Податкові спори: причини виникнення та проблемні вирішення / С. В. Пархоменко-Цироцианц // Прикарпатський юридичний вісник. - 2016. - Вип. 1. - С. 177-180.

372. Пасічна І. О. Поняття та сутність податкових правовідносин / І. О.

Пасічна // Юридична наука. - 2015. - № 3. - С. 36-42.

373. Педько Ю. С. Адміністративний позов і предмет захисту в адміністративному судочинстві // Часопис Київського університету права. 2009. № 4. С. 155–161.

374. Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учеб. пособие. Москва, 2003. 601 с.

375. Переверзев І.О. Щодо поняття медіації як альтернативного способу вирішення господарських спорів // Форум права. 2017. № 4. С. 171–176. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2017_4_29.

376. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине. Монография/ под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. 116 с.

377. Пересунько В.С. Юридичні гарантії прикладенні трудового договору: дисканд. юрид. наук. Харків, 2000. 190 с.

378. Петренко Н. врегулювання спору за участю судді в господарському судочинстві / Господарське право і процес, 10/2018. URL: <http://pgr-journal.kiev.ua/archive/2018/10/15.pdf>.

379. Петренко Н. Врегулювання спору за участю судді в господарському судочинстві / Господарське право і процес, 10/2018. URL: <http://pgr-journal.kiev.ua/archive/2018/10/15.pdf>.

380. Петровський В. регулювання спору за участю судді буде затребуваним для малозначних спорів, переважно без адвокатського представництва // Закон і Бізнес. URL: https://zib.com.ua/ua/133250-koli_vregulyuvannya_sporu_za_uchastyu_suddi_bude_efektivnim_.html.

381. Пилипів В. В., Тарангул В. І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2014. № 1. С. 188–194. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2014_1_27.

382. Плішкін В.М. Теорія управління органами внутрішніх справ: Підручник / За ред. Ю.Ф. Кравченка / В.М. Плішкін – К.: НАВСУ, 1999. – 702

с.

383. Погребной И. М. Теория права: Учебное пособие. 3-е изд., испр. и доп. Харьков: Государственное специализированное издательство «Основа», 2003. 128 с.

384. Податки і податкове право / під ред. А. В. Бризгаліна. М. : Аналітика-Прес, 1998. С. 23.

385. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження / Г. Эрмоменко, А. Заіченко // [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://ukrmediation.com.ua/files/Ermenko_Zaichenko_U&Z.pdf

386. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – С. 93

387. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

388. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

389. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навч. посіб. // за заг. ред. Л. В. Трофімової. – К. : КНТ, 2011. – 360 с.

390. Податкові системи зарубіжних країн / Навчальний посібник Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Київ: Комп'ютер прес, 2004. 300 с. URL: http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnuy_dosvid/Germany.html.

391. Податкові спори у новій редакції / С. Верланов, В. Оджиковський, К. Колос. URL: https://www.sk.ua/sites/default/files/podatkov_i_spori_v_noviy_redakciyi_0.pdf.

392. Податкові спори: причини виникнення та проблеми вирішення / С. В. Пархоменко-Цироцяниц // Прикарпатський юридичний вісник. 2016. Вип. 1. С. 177–180. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2016_1_40.

393. Подоковенко Т. Медиация как способ альтернативного решения конфликтов: генезис и институциональные основы.

Актуальні проблеми правознавства. 2017. № 1(9). С. 17–22.

394. Подорожній Є. Ю. Правове регулювання конкурентоспроможності працівників органів внутрішніх справ України: дис. канд. юрид. наук 12.00.05 / Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля. Луганськ, 2010 224 с.

395. Поліщук М. Я. Поняття медіації як альтернативного методу вирішення спорів // Держава і право. Юридичні і політичні науки. 2014. Вип. 65. С. 134–139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dip_2014_65_22.

396. Полковніченко О. М. Сутність та зміст правоохоронної функції держави / О. М. Полковніченко // Вісник Харківськ. нац. ун-ту внутр. справ. - 2011. - № 3 (54). - С. 39-43.

397. Полюхович В. І. Удосконалення законодавства з питань оскарження в адміністративному порядку // Проблеми удосконалення адміністративного законодавства у світлі завдань адміністративної реформи в Україні (наукова доповідь); за заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2004. С. 14–15.

398. Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Гловченко., В. С. Ковальський (кер) та ін. Київ: Юрінком Інтер, 2002. 528 с.

399. Порфирьев Д. Н. Некоторые аспекты соотношения понятий «правовое положение» и «правовой статус» субъекта гражданско-правовых отношений // Проблема правосубъектности: современные интерпретации: Материалы научно-практической конференции. Вып. 4. Самара: Изд. Самарской гуманитарной академии. 2006. С. 164–167.

400. Правила адвокатської етики від 09.06.2017. URL: http://unba.org.ua/assets/uploads/legislation/pravila/2017-06-09-pravila-2017_596f00dda53cd.pdf.

401. Правознавство: навч. посібник / В. І. Кунченко-Харченко, В. Г. Печерський, Ю. Ю. Трубін. Київ: Кондор, 2011. 474 с. URL: http://pidruchniki.ws/19530610/pravo/ponyattya_oznaki_prava.

402. Правознавство: Навчальний посібник / О. Л. Кириленко, Ю. І. Римаренко, Л. І. Мозковий. Київ: ВД «Професіонал», 2007. 400 с. URL:
403. Правознавство: підручник для студ. вищих навч. закладів / ред.: В. В. Копейчиков, А. М. Колодій. Київ: Юрінком Інтер, 2006. 752 с.
404. Прибутько П. С, Михайленко Р. В., Дубчак Л. М. та ін. Конфліктологія: навч. посіб. Київ: КНТ, 2010. 136 с. URL: https://pidruchniki.com/12090810/psihologiya/mediatsiya_sposib_vregulyuvannya_konfliktiv.
405. Придачук М. П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг. *Финансы*. 2006. № 5. С. 9–18.
406. Приймаченко Д. В. Адміністративна діяльність митних органів у сфері реалізації митної політики держави: дис. доктора. юрид. наук: 12.00.07. Дніпропетровськ, 2007. 468 с.
407. Приходченко Л. Ефективність державного управління: критерії і підходи до оцінювання. *Теорія та практика державного управління*. Зб. наук. праць. Вип. 3 (15). Харків: Вид-во ХарРІ НАДУ «Магістр», 2006. С. 139–146.
408. Приходченко Л. Л. Щодо складності застосування показників оцінювання ефективності державного управління: теорія і практика. *Державне будівництво*. 2009. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2009_1_9. (дата доступу – 14.03.2017).
409. Приходько Х. В. Представницька функція Верховної Ради – парламенту України: дис. канд. канд. наук: 12.00.02. Київ, 2004. 200 с.
410. Пришва Н.Ю. Податкове право: Навч. посібник / Пришва Н.Ю. – К. :ЮрінкомІнтер, 2010. – 368 с.
411. Про адміністративні послуги: Закон України: від 6 верес. 2012 р. № 5203-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 32. 409 с.
412. Про державну податкову службу в Україні Закон України від 04.12.1990 № 509-XII [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/conv>
413. Про Державну фіскальну службу України: Постанова КМУ від

21 травня 2014 р. № 236. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

414. Про застосування строків звернення до адміністративного суду у справах, що виникають із податкових відносин: Лист ВАСУ від 05.07.2011 № 945/11/13-11 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0945760-11>.

415. Про затвердження Методології проведення антикорупційної експертизи проектів нормативно-правових актів : постанова Кабінету Міністрів України від 8 грудня 2009 р. № 1346 // Урядовий кур'єр від 17 грудня 2009 р. – № 235. – С. 12.

416. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова КМУ від 21.02.2018 р. № 117. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF#n188>.

417. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків // Наказ Мінфіну України від 28.12.2015 № 1204. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16>.

418. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами // Наказ Мінфіну України від 21.10.2015 № 916. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

419. Про затвердження Порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній фіскальній службі України та її територіальних органах Наказ Мінфіну України від 02.03.2015 № 271. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0484-15>.

420. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. 256 с.

421. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів: Постанова КМУ від 1 березня 2014 р. № 67. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2014-%D0%BF>.

422. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 18 березня 2013 року № 141/2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/141/2013#n61>.

423. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>.

424. Про утворення Державної фіскальної служби: Постанова КМУ від 21 травня 2014 р. № 160. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>.

425. Проблемы общей теории права и государства: учебник для вузов / под общ. ред. академика РАН, д. ю. и., проф. В. С. Нерсесянца. Москва: Норма, 2004. 832 с.

426. Проблемы теории государства и права: Учебное пособие / под ред. М.Н. Марченко. Москва:Юрист, 2001. 656 с.

427. Проект Закону про медіацію № 3665 від 17.12.2015. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57463.

428. Протасов В.Н. Теория права и государства. Проблемы теории права и государства: Вопросы и ответы. Москва: Новый Юрист, 1999. 240 с.

429. Пряміцин К. Удосконалення правового забезпечення досудового врегулювання податкових спорів // Підприємництво, господарство і право. 2017. № 5. С. 119–123. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/5/28.pdf>.

430. Пчелін В. Б. Організація адміністративного судочинства України: правові засади: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 485 с.

431. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави. Навч. посібник. Вид. 9-е, зі змінами. Львів: Край, 2007. 192 с.

432. Рева Д.М. Правоверегулювання податкового контролю в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Д.М. Рева. - Х., 2005. - 204 с.

433. Решетникова И. В. Право встречного движения. Посредничество и российский арбитражный процесс // Медиация и право. Посредничество и примирение. 2007. № 2 (4). С. 52–56.

434. Римське приватне право // Курс лекцій. Львів, 2009. 136 с. URL:

<http://www.info-library.com.ua/books-text-7650.html>.

435. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 2.11. 2004 року N 15-рп/2004. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v015p710-04>.

436. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права: Монография. – М.: Юрид. лит. –1960. – 193с.

437. Рожкова М.А. Теории юридических фактов гражданского и процессуального права: понятия, классификации, основы взаимодействия: дис. Доктора юрид. наук: спец: 12.00.03 «гражданское право, предпринимательское право, семейное право, международное частное право», 12.00.15 «гражданский процесс, арбитражный процесс». Москва, 2010. 418 с.

438. Роль В. Ф., Сергієнко В. В., Попова С. М. Фінансове право. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 392 с. URL: https://pidruchniki.com/18540516/pravo/podatkove_pravo.

439. Ромашов Р. А. Некоторые проблемные аспекты понимания правосубъектности индивидуального и коллективного лица // Правовой статус и правосубъектность лица: теория, история, компаративистика: Материалы VIII Между нар. научно-теоретичконф. Санкт-Петербург, 14–15 декабря 2007 г.: В 2 ч. Ч. 1. Санкт-Петербург, 2007. 3 с.

440. Руденко Ю. М., Токар В. В. Фінансові системи зарубіжних країн: навчпосіб. Київ: КНЕУ, 2010. 348 с.

441. Рудніцька Р. М., Сидорчук О. Г. Сутність та зміст механізмів державного управління та принципів їх функціонування // Публічне управління: теорія та практика. 2014. Вип. 4. С. 50–60. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pubupr_2014_4_10.

442. Рузавин Г. И. Спор // Философский словарь / под ред. И. Т.

Фролова. – М., 2001. – С. 536

443. Рукавишникова И. В. Метод финансового права: монография. Москва: ОЛМА-ПРЕСС, 2004. 288 с.

444. Рутьев В. А., Гуткевич С. О. Менеджмент: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 312 с.

445. Русская Правда Краткой редакции (по Академическому списку) [Текст] // Памятники русского права / под ред. С. Ю. Юшкова. – М.: Госюриздат, 1952. – Вып. 1 : Памятники права Киевского государства X-XII вв. / сост. А. А. Зимин. – 287 с.

446. Рябченко О. Категорія "публічно-правовий спір": розмежування конституційної та адміністративної юрисдикцій / О. Рябченко // Вісник Конституційного Суду України. - 2011. - № 4-5. - С. 174-178

447. Саварина А. Удосконалення законодавства з питань оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності // Право України. 2005. № 7. С. 46–49.

448. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2002. 455 с.

449. Савченко Л. А., Цимбалюк А. В., Шкарупа В. К, Глух М. В. Фінансове право: навчальний посібник. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 85 с.

450. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування // Університетські наукові записки. 2013. № 2. С. 353–358. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Unzap_2013_2_55.pdf.

451. Сакали М. Я. Становлення законодавства, яке регламентує відповідальність за податкові правопорушення в Україні / М. Я. Сакали // Правова держава. - 2010. - № 12. - С. 226-232

452. Салманова О.Ю. Правові акти в управлінській діяльності Національної поліції України: дисертація / О.Ю. Салманова // Харків: Харківський Національний університет внутрішніх справ. – 2016. – 445 с.

453. Самсін І. Л. Податковезобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Леонович Самсін ; наук. конс. М. П. Кучерявенко ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2014. – 32 с.

454. Самсін І. Правове регулювання процедури вирішення податкових спорів. Вісник Київського національного торговельно-економічного університету : наук. журн..- Київ. 2016 - С. 122-128.

455. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2000. 189 с.

456. Сас С. В. Законодавство про регламент Верховної Ради України: проблемна теорія і практики [Текст] : дис... канд. юрид. наук: 12.00.02 / Сас Сергій Володимирович ; НАН України, Інститут держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2005. - 215 арк.

457. Сафонова И.С. Камеральная налоговая проверка / И.С. Сафонова // Российский налоговый курьер. – 2000. – № 4. – С. 24-25.

458. Сафронов В. А. Правовые средства защиты в таможенных отношениях // Административное и муниципальное право. 2008. № 2. С. 4–6.

459. Свириденко В. М. Нові підходи до побудови відносин між платниками податків і контролюючими органами // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). 2014. № 2. С. 86–92. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2014_2_15.

460. Свириденко В. М. Правові аспекти конфліктів у сфері податкових відносин: питання теорії та практики правового регулювання : автореф. дис ... канд. юрид. наук / В. М. Свириденко. – Ірпінь, 2012. – 20 с.

461. Свириденко В. М. Про взаємодію публічного і приватного права у регулюванні податкових відносин // Генезис публічного права: від становлення до сучасності: збірник наукових праць / за ред. С. В. Ківалова, В. О. Тулякова, О. В. Козаченка. Миколаїв: Іліон, 2010. 428 с.

462. Свириденко В. М. Про конфлікти у сфері оподаткування: теоретико-правовий аспект [Електронний ресурс] / В. М. Свириденко // Актуальні проблеми держави і права. - 2011. - Вип. 57. - С. 535-543.

463. Селезень П.О. Сутність, еволюція та роль взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення податкових спорів / П.О. Селезень // [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiDuZXa4L3gAhVB-yoKHeROC3wQFjACegQIBB&url=http%3A%2F%2Fscholar.google.com.ua%2Fcitations%3Fuser%3DZSWjip8AAAAAJ%26hl%3Duk&usg=AOvVaw0tcx18LrGvRouK1KTLWCH_

464. Селецький С. І. Кримінальне право України. Загальна частина: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 248 с.

465. Селіванов А. О Публічна влада і громадянин в умовах застосування судової адміністративної юстиції (проблеми теорії і практики) // Право України. 2006. № 9. С. 28–33.

466. Селіванов В., Діденко Н. Правова природа регулювання суспільних відносин // Право України. – 2000. - № 10. – с. 10-20.

467. Селюченко Н. Є., Шмігельська З. К. Управління фінансовою системою України. *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка»*. 2012. № 725. С. 366–371.

468. Семенюк О. Про сучасні методи вирішення спорів та медіацію в податковій сфері. URL: <https://m.kise.ua/mob-id-ournew.php?id=20>.

469. Семерак О.С., Семерак І.О. Основи правознавства: Навч. посіб. - К.: Знання, 2008. - 480 с.

470. Сергеев С. О. Правове регулювання фіскальних правовідносин в Україні. Рукопис: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2007. 162 с.

471. Сергійчик В. О. Адміністративно-правові засади виконання Україною обов'язків держави прапора щодо контролю технічного стану

морських суден: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2010. 215 с.

472. Сердюк В. В. Правовий статус Верховного Суду України в системі судової влади: дис. доктора юрид. наук: 12.00.10. Київ, 2009. 484 с.

473. Середа О. О. Правова процедура: теоретико-правові засади та практичні виміри: дисканд. наук: 12.00.01 (теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень), 2008. 195 с.

474. Синеокий О. В. Загальнотеоретичні проблеми адвокатології: навчально-методичний посібник. Запоріжжя: ЗНУ, 2007. 108 с.

475. Синявська О. Ю. Організаційно-правові засади забезпечення життєдіяльності персоналу органів внутрішніх справ України: дис. доктора юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 466 с.

476. Система державного управління Канади: досвід для України / уклад. О. І. Максимова; за заг. ред. Ю. В. Ковбасюка. Київ: НАДУ, 2010. 60 с.

477. Система державного управління Республіки Франція: досвід для України / авт.-уклад. Л. А. Пустовойт; за заг. ред. Ю. В. Ковбасюка. Київ: НАДУ, 2010. 56 с.

478. Системное познание мира: Методол. проблемы. Москва: Политиздат, 1985. 263 с.

479. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: Підручник. 2-ге видання. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. 520 с.

480. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: Підручник / пер. з рос. Харків: Консум, 2001. 656 с.

481. Словник іншомовних слів, Укладачі: С. М. Морозов, Л. М. Шкарапута. Національний університет ім. Тараса Шевченка, Український мовно-інформаційний фонд НАН України. «Наукова Думка», Київ, 2000, 680 с.

482. Словник Української мови в 11 т. (1970–1980 рр.) // ред. кол. Білодід І. К., Бурячок А. А. та ін. Київ: «Наукова думка», 1974 р. Т.9. 918 с.

483. Словник української мови: в 11 т. / АН УРСР, Ін-т мовознавства імені О. О. Потебні; редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ: Наук. думка,

1970–1980. Т. 2: Г-Ж / ред. тому: П. П. Доценко, Л. А. Юрчук. 1971. 550 с.

484. Словник української мови. – Т. 4. – К.: Наукова думка, 1973. – 840 с.

485. Советское трудовое право / под ред. А.С. Пашкова, О. В. Смирнова. Москва: Юрид.лит., 1982. 503с.

486. Современный словарь иностранных слов / под ред. А. О. Булыко. Москва: Мартин, 2005. 848 с.

487. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006, № 9. – С. 65-81. 6. Романенко С. І., «Податкова система України в процесі становлення» / С.І. Романенко «Економіка. Фінанси. Право.», № 5, 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show//uk.wikipedia.org/>

488. Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. Київ: 2010. 326 с.

489. Солодовник Л. В. Юридичні факти у трудовому праві України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.05 / Національний ун-т внутрішніх справ. Харків, 2004. 199 с.

490. Соціологія: Навчальний посібник / В. В. Вербець, О. А. Субот, Т. А. Христюк. Київ: КОНДОР, 2009. 550 с. URL: https://pidruchniki.com/16330826/sotsiologiya/sotsialni_statusi_rol_i_sotsialniy_strukturi_suspilstva.

491. Соціологія: Навчальний посібник для студентів ВНЗ, аспірантів, викладачів. 3-тє вид., перероб. і доп. / Танчин І. З. Київ, 2008. 351 с.

492. Соціологія: підручник для прикладного бакалаврату / О. Г. Бердюгіна, В. А. Глазирін, А. В. Грібакін та ін; відп. ред. В. А. Глазирін. 5-е вид., перероб. і доп. Москва: Видавництво Юрайт, 2014. Серія: Бакалавр. Прикладний курс. 414 с. URL: http://stud.com.ua/28765/sotsiologiya/sotsialniy_konflikt_ponyattya_struktura_vidi.

493. 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.
494. Стаценко-Сургучова І. С. Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 210 с.
495. Степашко, О.І. Судові рішення у податкових спорах в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О.І. Степашко. - К., 2014. - 19 с.
496. Стеценко С. Г. Адміністративне право України Навчальний посібник. Київ: Атіка, 2007. 624 с.
497. Стріяшко, Г. М. Податкові агенти як суб'єкти податкового права [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Г. М. Стріяшко ; кер. роботи Т. О. Мацелик ; офіц. опон.: О. В. Солдатенко, О. В. Литвин ; Ун-т Держ. фіскал. служби України. - Ірпінь : [б. в.], 2017. - 18 с.
498. Струсь К. А. Категория «правовые основы: переход от абстрактного к конкретному // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2011. № 3. С. 80–83.
499. Судові та правоохоронні органи України: навчальний посібник / Литвин І. І., Окопник О. М. Кіровоград: КІДМУ КПУ, 2015. 296 с.
500. Сьоміна В. А. Проблеми законодавчого регулювання та практики розгляду адміністративно-правових спорів: дисканд. юрид. наук: 12.00.07; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2004. 212 с.
501. Тедеев, А. А. Налоговое право России : учебник для академического бакалавриата / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2014. — 499 с
502. Теория государства и права // Курс лекций. / под ред.

Н. И. Матузова и А. В. Малько. Москва: Юрист, 1997. 672 с.

503. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М.Н. Марченко. – М.: Зерцало, ТЕИС, 1996. – 450 с. – С. С.188-189, 191-192, 295-299.

504. Теория государства и права: Учебник / под ред. В.К. Бабаева. Москва: Юристъ, 2003. 592 с.

505. Теория государства и права. Матузов Н. И., Малько А. В., Москва: Юрист, 2004. 512 с.

506. Теория права и государства Учебник / под ред. В.В. Лазарева. Москва: Право и Закон, 2001. 576с.

507. Теорія держави і права //Курс лекцій: навчальний посібник / О. П. Віхров, І. О. Віхрова. Чернігів: Десна Поліграф, 2015. 304 с. URL: https://pidruchniki.com/84557/pravo/mehanizm_pravovogo_regulyuvannya_elementi.

508. Теорія держави і права: навч. посіб. / С. К. Бостан, С. Д. Гусарев, Н. М. Пархоменко та ін. Київ: ВЦ «Академія», 2013. Серія «Альма-матер». 348 с. URL: https://pidruchniki.com/1031020856743/pravo/mehanizm_pravovogo_regulyuvannya.

509. Теорія держави і права: підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін.; за ред. О. В. Петришина. Харків: Право, 2014. 368 с. URL: https://pidruchniki.com/70711/pravo/verhovenstvo_prava.

510. Теорія держави і права. Академічний курс (Підручник) / О. В. Зайчук, Н. М. Оніщенко Київ, «Юрінком Інтер», 2006. URL: http://ebk.net.ua/Book/law/zauchuk_tdp/part2/402.htm.

511. Теорія держави та права: навч. посіб. / Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарєва, О. Д. Тихомирова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

512. Теорія держави та права: підручник) / за вимогами кредитно-модульної системи навчання / Є. О. Гіда, Є. В. Білозьоров, А. М. Завальний

та ін.: за заг. ред. Є. О. Гіди. Київ: ФОП О. С. Ліпкан, 2011. 576 с. URL: https://pidruchniki.com/1534122045079/pravo/yuridichna_tehnika_ponyattya_vid.

513. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. докт. юрид. наук: 12.00.07; МВС України; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Харків: ХНУВС, 2012. 408 с.

514. Тертышник В. М., Слинко С. В. Взаимодействие следователя с иными подразделениями ОВД при расследовании преступлений. Харьков, 1995 115 с.

515. Тильчик В.В. Поняття і суть податкових спорів між органами державної податкової служби та платниками податків / В.В. Тильчик // Часопис Київського університету права. — 2010. — № 3. — С. 110-114.

516. Тильчик, В. В. Адміністративно-правовий механізм розв'язання податкових спорів [Текст] : автореферат дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / В. В. Тильчик ; наук. кер. В. Т. Білоус ; Національний університет державної податкової служби України. - . - Ірпінь : Б. В., 2011. - . - 20 с..

517. Тихомиров Ю. Публично-правовые споры / Ю. Тихомиров // <http://www.lawmix.ru/comm/7972>

518. Тишковська Н. Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення / Н. Л. Тишковська // Трипільська цивілізація. - 2012. - № 7. - С. 78-84.

519. Ткаченко І. В., Пастухова О. М. Фінансова система США. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2011. Вип. 2 (1). С. 88–92.

520. Ткачук О. І. Правовий статус посадових осіб митної служби України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 203 с.

521. Тлумачний словник української мови / А. О. Івченко. Харків: «Фоліо», 2002 р., 543 с.

522. Турчак І. О. Договірні відносини у медіації // Науково-

інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія: Право. 2017. № 3. С. 175–181. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2017_3_26.

523. Турченко Т., Третяк А. Проблеми сучасної фінансової системи України та пропозиції щодо її ефективного економічного розвитку. URL: http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9632/3/Turchenyuk_Problem_y_suchasnoi_finansovoi_systemy.pdf.

524. Турянська А.В. Щодо питання визначення змісту спорів, що впливають з податкових правовідносин та його співвідношення із суміжними категоріями юридичної конфліктології / А.В. Турянська // Журнал східноєвропейського права. - 2014. - № 4. – С.111-117

525. Тюріна О. Правоохоронні органи: питання теоретичного осмислення та нормативного визначення. *Право України*. 2001. № 5. С. 79–80.

526. Удод М. В. Адміністративно-правове регулювання забезпечення пожежної безпеки України: дисканд. юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія державної податкової служби України. Ірпінь, 2004. 212 с.

527. Удод М. В., Літус О. Г. Адміністративна відповідальність юридичних осіб. *Вісник Академії митної служби України*. Сер.: Право. 2010. № 1. С. 90–95.

528. Україна в Європі і світі: навч. посіб. / Володимир Галик; відп. за випуск Л. В. Тимошенко. Київ: Знання, 2013. 364 с. URL: https://pidruchniki.com/1813101255631/politologiya/evvrointegratsiyuniy_kurs_ukrayini_pozitivni_negativni.

529. Українська людина в європейському світі: виміри ідентичності: навч. посібник / кол. авторів; за ред. д-ра екон. наук, проф. Т. С. Смовженко, д-ра філос. наук, проф. З. Е. Скринник. Київ: УБС НБУ, 2015. 609 с. URL: https://pidruchniki.com/77063/kulturologiya/mehanizm_zabezpechennya_konstitutsiyno-pravovogo_statusu_lyudini_ukrayini.

530. Усенко Є. А. Правова природа доюрисдикційних податкових

процедур // Держава та регіони. Сер. Право. 2010. Вип. 1. С. 123–125. URL: <http://radnuk.info/pidrychnuku/admin-pravo/493-stetsenko/21413-2012-06-20-10-56-38.html>.

531. Усенко, Є. А. Правоверегулювання процедур вирішення податкових спорів. [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Є. А. Усенко. – Ірпінь, 2010. – 24 с.

532. Федорова К. І. Адміністративно-правоверегулювання приватної нотаріальної діяльності в Україні : дис/ канд. юрид. наук : 12.00.07 / К. І. Федорова ; Нац. аграрний ун-т. - К., 2008. - 209 с.

533. Философская энциклопедия/ Гл. ред. Ф.В. Константинов. – М.: Сов. энцикл., 1970. – Т.5. – 740с.

534. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. 7-е изд., перераб. и доп. Москва: Республика, 2001, 719 с.

535. Философский энциклопедический словарь / Гл. редакция: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов — М.: Сов. Энциклопедия, 1983.—840с.

536. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 1999. – 600 с.

537. Філософський енциклопедичний словник: енциклопедія / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди; голов. ред. В. І. Шинкарук. Київ: Абрис, 2002. 742 с.

538. Фінанси: навч. посіб. / В. І. Оспіщев, Л. І. Лачкова, О. П. Близнюк та ін.; за ред. В. І. Оспіщева. 2-ге вид. Київ: Знання, 2008. 366 с.

539. Фінанси: підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. Київ: Знання, 2008. 611 с. URL: http://pidruchniki.com/15010922/finansii/finansova_sistema_spolucheni_h_shtativ_a_meriki.

540. Фінансове право України: навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін. Київ: Правова єдність, 2009. 395 с.

541. Фінансове право України: навчальний посібник / за заг. ред. д.ю.н., проф. В. К. Шкарупи. Київ: Істина, 2007. 148 с.
542. Фінансове право: Підручник / Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін. / керівник авт. колективу і відп. ред. Л.К. Воронова. Харків: Фірма «Консум», 1998. 496 с.
543. Фінансове право: підручник / відп. ред. О. П. Гетманець, професор, канд. екон. наук, доцент. Харків: Еспада, 2008. 416 с.
544. Фінансове право: підручник / за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетьманець; Ю.М. Жорнокуй, О.В. Кашкарьова, Т.В. Колесник та інші. Харків: Екограф, 2015. 496 с.
545. Фінансове право: підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін.; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2013. 400 с.
546. Футей Б. А. Конституційна реформа і верховенство права // Стратегічні пріоритети. № 2(7). 2008 р. С. 194–198. URL: <http://old.niss.gov.ua/book/StrPryor/7/34.pdf>.
547. Хальота А. І. Конституційні особисті права та свободи людини і громадянина та їх забезпечення органами внутрішніх справ: дис. канд. юрид. наук: 12.00.02. Київ, 2004. 230 с.
548. Харко Д. Принцип «обізнаності», «обачливості» у податкових спорах: сучасні тенденції. URL: <https://blog.liga.net/user/dharko/article/30132>.
549. Хартли Т. К. Основы права Европейского Сообщества; пер. с англ. Москва: Закон и право; ЮНИТИ, 1998. 703 с.
550. Харчишин О. В. Регуляторні системи країн світу. Італія та Канада. Житомир. 2011. 36 с.
551. Хомишин І. Ю. Адміністративно-правові аспекти вдосконалення співпраці ОВС та органів місцевого самоврядування щодо забезпечення правопорядку: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2010. 198 с.
552. Храбров А.О. Правоверегулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку. Дис. ... канд. юр. наук. Харків, 2004. – 213

с.

553. Христова Г. О. Юридична природа актів Конституційного Суду України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Харків, 2004. 232 с.

554. Хропанюк В. Н. Теория государства и права: учебник. Москва: Интерстиль, 2000. 377 с.

555. Хуторян Н. М. Поняття юридичної відповідальності в загальній теорії права. *Держава і право. Юридичні і політичні науки: Збірник наукових праць*. 2001. Вип. 11. С. 340–357.

556. Цветков И. В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите, - 2-е издание переработанное и дополненное / Цветков И. В. - М.: ВолтереКлувер, 2004. - С. 2-3.

557. Цветкова Е.А. Сравнительно-правовой анализ альтернативных способов разрешения налоговых споров на примере России, США, Нидерландов, Германии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2017. № 2. С.22–30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelno-pravovoy-analiz-alternativnyh-sposobov-razresheniya-nalogovyh-sporov-na-primere-rossii-ssha-niderlandov-germanii>.

558. Цветков В. В. Эффективність державного управління. Державно-правова реформа в Україні. Київ, 1997. 456 с.

559. Цвіра Д. М. Податковий спір як різновид публічно-правового спору / Цвіра Діана Миколаївна // Первий незалежний науковий вестник. – 2016. – № 7. – С. 135-139.

560. Цвіра, Д. М. Адміністративнесудочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів [Текст] : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 - Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Д. М. Цвіра ; кер. роботи М. В. Джафарова ; офіц. опон.: Н. П. Христинченко, В. В. Тильчик ; Терноп. нац. економ. ун-т. - Тернопіль : [б. в.], 2018. - 20 с.

561. Церетеллі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових

спорів. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/90003283>.

562. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40–44. 356 с.

563. Цивільний процес України: навч. посіб. / О. А. Логінов, О. О. Штефан. Київ: Юрінком Інтер, 2012. 368 с. URL: https://pidruchniki.com/1337071048357/pravo/sudovi_rishennya.

564. Цивільний процес України: Підручник / за ред Є. О. Харитонов, О. І. Харитонов, Н. Ю. Голубевої. Київ: Істина, 2012. 536 с. URL: https://pidruchniki.com/1373112046398/pravo/sudovi_rishennya.

565. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України: від 18 берез. 2004 р. № 1618-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 40–41. 492 с.

566. Циганов О. Г. Адміністративне оскарження як важливий засіб забезпечення законності при наданні адміністративних послуг у сфері правоохоронної діяльності // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. 2016. Вип. 1. С. 207–216. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlduvs_2016_1_24.

567. Циганов С. А. Шляхи підвищення ефективності грошово-кредитного регулювання економіки. *Фінанси України*. 2000. № 1. 17 с.

568. Чвалюк А. М. Правові основи формування державного бюджету України: дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07. Донецьк, 2008. 237 с.

569. Червякова О. В. Організаційно-правові аспекти управління вищим навчальним закладом МВС України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 207 с.

570. Черданцев А. Ф. Теория государства и права: Учебник для вузов. Москва: Юрайт, 2000. 432 с.

571. Череватюк В. Б., Сірук К. Л. Медіативна процедура вирішення спорів: теоретичний і практичний аспект // Юридичний вісник «Повітряне і космічне право», Том 2, № 35 (2015). URL: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/UV/article/viewFile/8554/10393>.

572. Черкес В. Проблеми оскарження правових актів управління // Управління, госп-во і право. 2005. URL.: http://dspace.onu.edu.ua:8080/bitstream/handle/123456789/3014/2005_08.83-88%2B.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

573. Чинчик А. А. Особливості податкової реформи 1863 року та її вплив на соціально-економічний розвиток України / А. А. Чинчик // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Вип. 15 (4). – С. 13–17

574. Чорна А. М. Адміністративно-правові методи захисту прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування та шляхи їх удосконалення в Україні / VISEGRAD JOURNAL on human rights (Польща). № 6. 2015. С. 267–271.

575. Чорна А. М. Механістичний тип організаційно-управлінських структур / Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих вчених»: матеріали науково-практичної конференції (м. Харків, 17.05.2017 р.). Харків: ХНУВС, 2017. С. 166–168.

576. Шевердін М. М. Становлення та розвиток прямого оподаткування в Київській Русі (IX-XIII ст.) / Шевердін М. М. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – 2013. – Вип. 22, ч. 2, т. 1. – С. 120–123.

577. Шевченко Е. О. Визначення поняття адміністративно-правових відносин з урахуванням пріоритетного значення та ролі в них суб'єкта адміністративного права (на прикладі адміністративного суду) / Е. О. Шевченко // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 1116–1122. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2011_1_180.pdf

578. Шевченко Е. О. Системність закріплення адміністративно – правових засад діяльності адміністративних судів як чинник ефективності діяльності цього органу держави // Вісник Запорізького національного університету: Юридичні науки. 2010. № 4. С. 165–170. URL:

<http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/jur-2010-4/165-170.pdf>.

579. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. Рига, 1924. 746 с.

580. Шишов О. О. Теоретико-правові засади захисту прав платників податків // Правничий часопис Донецького університету. 2013. № 2. С. 48–55. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Pchdu_2013_2_9.pdf.

581. Шишов О. О. Форми захисту прав платників податків // Молодий вчений. 2015. № 2(3). С. 221–225. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_2%283%29__57.

582. Шубина Т. Б. Теоретические проблемы защиты права: дисс канд. юрид. наук: 12.00.01. Самара, 1997. 228 с.

583. Щербакова О. Ю. Предмет доказування в податкових спорах : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. Ю. Щербакова ; кер. роботи О. О. Дмитрик ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2015. – 20 с.

584. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України // Лист ВАСУ від 10.02.2011 № 203/11/13-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0203760-11>.

585. Эльдкин П. С. Цель и средства их достижения в советском уголовно-процессуальном праве. Л.: Издательство Ленинградского университета, 1976. С. 3–6.

586. Энциклопедический социологический словарь. Под ред. Г.В. Осипова. – М.: ИСПИ РАН, 1995.

587. Эрмоменко Г., Заіченко А. Податкова медіація: досвід і перспективи впровадження. URL: https://ukrmediation.com.ua/files/Eremenko_Zaichenko_U&Z.pdf.

588. Юридична енциклопедія: В 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. Київ: «Укр. Енцикл», т. 4: Н–П. 2003. 736 с.

589. Юридична енциклопедія: В 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. Київ: «Укр. енцикл.», 1998. URL: <http://cyclop.com.ua/content/view/1014/58/1/5/#9715>.

590. Юрчишин В. М. Правозахисна функція прокурора і її значення за новим Кримінальним процесуальним кодексом України / В. М. Юрчишин // Адвокат. - 2012. - № 6. - С. 19 - 23.

591. Якуба О. М. Административная ответственность / О. М. Якуба. – М. : Юрид. лит., 1972. – 152 с.

592. Янюк Н. В. Щодо адміністративного судочинства: адміністративний позов чи адміністративна скарга? // Право України. 2003. № 8. С. 52–55.

593. Ярков В.В., Абсалямов А.В., Абушенко Д.Б. и др. Административное судопроизводство // Учебник. Москва: Статут, 2016. 560 с. URL: http://kommentarii.org/2017/administrativnoe_sudoproizvodstvo/page40.html.

594. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. — К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. — 416 с.

595. Abgabenordnung von 16.03.1976. URL: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?start=//*/%5B@attr_id=%27bgbl176s0613.pdf%27%5D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl176s0613.pdf%27%5D__1552295523146.

596. Boule L., Nestic M. Mediation: principles, process, practice. London, Dublin, Edinburgh, 2001. P. 4–5.

597. David Laro, Shannon P. Pratt Business Valuation and Federal Taxes: Procedure, Law and Perspective / John Wiley & Sons, 2011. 482 p.

598. Folberg J., Golann D., Kloppenberg L., Stipanowich T. Resolving disputes. Theory, practice and law. New York, 2005. 223p.

599. Kopp, Ferdinand O.: Verwaltungsverfahrensgesetz 5., wesentl. überarb. Aufl. München: Beck, 1991, §54, Rn. 27. S. 1231.

600. Kovach K. Mediation. Principles and Practice. Third edition. Saint Paul, 2004. 15p.

601. M. Bauckmann, A. Baumann, R. Bork. Was ist Mediation? /

Rechtsstandort Hamburg e.V. URL: <http://www.dispute-resolution-hamburg.com/ua/about-us>.

602. Moore Ch. W. The mediation processes. Practical strategies for resolving conflicts, Third edition. San Francisco, 2003. 15p.

603. Seer in Tipke/Kruse, § 40 FGO Rz. 83 ff. (Mai 2011)

**СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА
ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

*Наукові праці, у яких
опубліковані основні результати дисертації:*

Монографія:

1. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2019. 484 с.

Статті в періодичних фахових виданнях України:

1. Бондаренко О.М. До характеристики правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3. Том 4. С. 150-155.
2. Бондаренко О.М. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів (з давніх часів до утворення СРСР). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 34. Ч. 2. Т. 3. С. 124-129.
3. Бондаренко О.М. Генеза правового регулювання вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 33. Ч. 2. Т. 3. С. 99-103.
4. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки податкового спору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2016. Випуск 40. Т. 4. С. 102-106.
5. Бондаренко О.М. До характеристики підстав припинення податкового спору. *Юридичний бюлетень*. 2017. №5. С. 92–97.

6. Бондаренко О.М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 127-131.
7. Бондаренко О.М. До проблеми визначення поняття правовий статус сторін податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 4. Том 1. С. 118–122.
8. Бондаренко О.М. До характеристики обов'язків сторін податкового спору під час його вирішення у судовому порядку. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 11. С. 66–69.
9. Бондаренко О.М. До характеристики предмету податкового спору. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. № 4. С. 56–67.
10. Бондаренко О.М. До характеристики гарантій вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4 (25). Том 1. С. 106-109.
11. Бондаренко О.М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 3. С. 111-115.
12. Бондаренко О.М. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1. Том 4. С. 133-137.
13. Бондаренко О. М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 144-148.
14. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки механізму правового регулювання вирішення податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 1. Том 1. С. 120-125.
15. Бондаренко О.М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 110-114.
16. Бондаренко О.М. Адміністративна форма вирішення податкового

спору: переваги та недоліки. Підприємництво, господарство і право. 2019. №5 (279). С. 115–119.

17. Бондаренко О.М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 123-128.

Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:

18. Бондаренко А.Н. К характеристике оснований прекращения налогового спора. *Право и политика*. 2017. № 3. С. 301–305. (Киргизька Республіка).

19. Бондаренко А.Н. Концептуальные основы введения налоговой медиации как способа решения налогового спора. *Право и политика*. 2018. № 2. С. 74–79. (Киргизька Республіка).

20. Бондаренко А.Н. Права сторон налогового спора, как элемент их правового статуса. *Право и Закон*. 2018. № 1. С. 191–196. (Киргизька Республіка).

21. Бондаренко А.Н. Опыт германии в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и политика*. 2018. № 3. С. 63–67. (Киргизька Республіка).

22. Бондаренко А.Н. Опыт США и Великобритании в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 15–20. (Киргизька Республіка).

23. Бондаренко О.М. До характеристики принципів вирішення податкового спору. *Visegrad journal on human rights*. 2019. № 3 (Volume 2). Р. 33-38. (Словацька Республіка)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

24. Бондаренко О.М. Примирення сторін як підстава припинення податкового спору. Теорія і практика розвитку правових інститутів: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 10-11 березня 2016 р.). К. : «Науково-дослідний інститут публічного права», 2016. С. 78–80 (особиста участь).

25. Бондаренко О.М. До характеристики адміністративно-процедурних правовідносин які виникають під час вирішення податкових спорів. Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 12-13 серпня 2016 р.) – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80 (особиста участь).

26. Бондаренко О.М. До характеристики переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 27-28 січня 2017 року. – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2017. С. 99-102 (заочна участь).

27. Бондаренко О.М. Відмови скаржника, як підстава припинення податкового спору. Пріоритети розвитку юридичних наук у ХХІ столітті: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 7–8 квітня 2017 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 96-97 (заочна участь).

28. Бондаренко О.М. До характеристики права користуватися послугами представника при вирішенні податкового. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 9–10 червня 2017 р.). – Одеса: ГО «При-

чорноморська фундація права», 2017. С. 53-55 (заочна участь).

29. Бондаренко О.М. Оскарження податкових консультацій, як предмет виникнення податкового спору. Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 19–20 січня 2018 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 68-70 (заочна участь).

30. Бондаренко О.М. До проблеми запровадження переговорної форми врегулювання податкових конфліктів. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, Україна, 8–9 червня 2018 р.). – Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69 (заочна участь)

31. Бондаренко О.М. До проблеми переведення нормативно-правових засад вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання виключно на рівень Закону. Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15–16 березня 2019 року). – Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90 (особиста участь).

Акти впровадження

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший заступник директора
Науково-дослідного інституту
публічного права

кандидат історичних наук, доцент

Л.В. Пекарєв

« 21 »



АКТ

упровадження результатів дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук Бондаренка Олександра Миколайовича на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» в освітній процес Науково-дослідного інституту публічного права

Комісією Інституту було розглянуто результати використання матеріалів дисертаційного дослідження на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» Бондаренка Олександра Миколайовича. Під час обговорення наданих матеріалів комісією було констатовано, що окремі положення дослідження було використано при розробленні лекційних курсів з дисципліни, яка викладається у Науково-дослідному інституті публічного права, а саме «Актуальні проблеми фінансового права», при підготовці відповідних підручників, навчальних посібників, а також у контексті інших дисциплін, які викладаються в Інституті. Лекційний курс окремих тем навчальних дисциплін увібрав положення цього дисертаційного дослідження.

ВИСНОВОК: результати дисертаційного дослідження на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» Бондаренка Олександра Миколайовича вважати впровадженими в освітній процес Науково-дослідного інституту публічного права з дисципліни, а саме «Актуальні проблеми фінансового права».

Члени комісії:

**Заступник директора
з наукової роботи
Науково-дослідного інституту
публічного права,
кандидат юридичних наук, доцент**

Л.В. Сорока

**завідувач відділу
науково-правових експертиз
та законопроектних робіт,
кандидат юридичних наук, старший дослідник**

К. М. Куркова

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший заступник директора
Науково-дослідного інституту
публічного права,
кандидат юридичних наук, доцент

«21» _____ 2019 р. **Є.М. Пекарєв**

**А К Т**

впровадження результатів дисертації здобувача наукового ступеня доктора юридичних наук Бондаренка Олександра Миколайовича на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права

Комісія у складі: заступника директора з наукової роботи Науково-дослідного інституту публічного права, кандидата юридичних наук, доцента Сороки Л.В., завідувача відділу науково-правових експертиз та законопроектних робіт, кандидата юридичних наук, старшого дослідника Куркової К.М., склала цей акт про те, що матеріали дисертації Бондаренка Олександра Миколайовича на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» (на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право) мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній роботі наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права як основа для подальших теоретико-правових досліджень, присвячених проблемам вирішення податкових спорів і використовуються Інститутом в межах реалізації теми науково-дослідницької роботи Науково-дослідного інституту публічного права «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової діяльності наукових працівників наукових відділів Науково-дослідного інституту публічного права.

ВИСНОВОК

Результати дисертаційного дослідження Бондаренка Олександра Миколайовича на тему «Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади» на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук вважати впровадженими в науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем науки адміністративного права.

**Заступник директора
з наукової роботи
Науково-дослідного інституту
публічного права,
кандидат юридичних наук, доцент**

Л.В. Сорока

**Завідувач відділу
науково-правових експертиз та законопроектних робіт,
Науково-дослідного інституту публічного права
кандидат юридичних наук, старший дослідник**

К. М. Куркова