

**КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису**

САБАДАШ НАТАЛІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ
ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

Спеціальність – 081 «Право»

Галузь знань 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

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

Сабадаш Н.О.

Науковий керівник
МУЗИКА-СТЕФАНЧУК Оксана Анатоліївна,
член-кореспондент Національної академії правових наук України,
доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри фінансового права

Київ – 2025

Анотація

Сабадаш Н.О. Захист прав платників податків в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – «Право» (08 – Право). – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Міністерство освіти і науки України, Київ, 2025.

Дисертаційна робота присвячена вивченню різноманітних підходів щодо захисту прав платників податків в Україні.

Доведено, що діяльність суб'єктів податкових правовідносин потребує створення умов для застосування юридичних засобів з метою їх максимально повного забезпечення. Тобто реалізація права платником податків – це приведення в дію такого права, надання праву активної форми. У свою чергу, захист права платника податків – це діяльність різних суб'єктів, спрямована на недопущення обмеження такого права, на відновлення порушеного права. У деяких випадках захист може бути добровільним (платник податків сам приймає рішення про використання різних способів захисту) та обов'язковим (держава в особі контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства). При цьому обов'язковий захист платника податків пов'язаний із наявністю державного примусу (по відношенню до платника податків і по відношенню до контролюючих органів), із гарантіями захисту порушених прав платника податків третіми особами.

Реалізація та захист прав платників податків розуміється як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік та сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно у їх відносинах із державою.

Поновлення прав відрізняється від захисту прав, оскільки останнє передбачає активну вольову дію самого суб'єкту відносин – платника

податків. Натомість поновлення права – це дійсно активна форма дії, зокрема, контролюючих органів, як владної сторони податкових правовідносин.

Подальшого розвитку набуло питання права на захист в об'єктивному та суб'єктивному значеннях.

Розмежовуються адміністративно-правові та податково-правові засоби захисту, оскільки ПК України містить притаманні лише податковим правовідносинам засоби захисту. Адміністративний спосіб захисту прав часто пов'язаний із такими негативними проявами як перевищення повноважень посадовими особами, корупційними складовими тощо. Це, за умови сумлінного виконання платниками податків власних обов'язків, призводить до зростання негативних настроїв та неприйняття державної податкової політики.

Дістали подальшого розвитку питання презумпцій. Аргументовано, що презумпції в оподаткуванні не є тотожними презумпціям у податковому праві та законодавстві. Це обумовлено, зокрема, тим, що податок є економічною та правовою (юридичною) категорією (в останньому випадку йдеться саме про правові презумпції).

Доведено, що ефективність правового регулювання безпосередньо пов'язана із зворотнім зв'язком від об'єкту регулювання, що у випадку даного дослідження виражається через реакцію платників податків на повноту та ефективність засобів реалізації та захисту власних прав. У цьому і проявляється партнерство між державою та платниками податків, коли реакція останніх демонструє хибність чи коректність наряду державної політики, а також впливає на повноту інструментарію захисту власних прав.

Стосовно переліку засобів і способів самозахисту порушених прав платників податків, то у цьому питанні держава не визначає вичерпний перелік, а лише встановлює межі для застосування тих чи інших правових інструментів. Останні в своєму «довільному» використанні та поєднанні кожним окремим суб'єктом правовідносин, набувають відповідних обрисів модусу поведінки, які характерні лише до субінституту самозахисту. У цьому

контексті в роботі значна увага приділяється питанням медіації.

Реалізація та захист прав платників податків здійснюються з урахуванням тих механізмів, які закладаються законодавцем в систему регулювання, зокрема, правовідносин у податковій сфері. Тому є потреба у визначенні концептуальних елементів фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав вказаних вище суб'єктів правовідносин.

Пропонується авторське визначення категорії фінансово-правового механізму як взаємопов'язаної, установленної правом або суб'єктами відносин сукупності елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, на відносини, які виступають предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність (реалізація, зміна, захист) та правове положення їх учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством.

При з'ясуванні правової природи податкової та фіскальної політики акцентовано увагу на законодавстві та практиці ЄС. Аналізуються загальні цілі ЄС щодо податкової політики, які пояснюються в управлінському плані Генерального директорату Комісії з питань оподаткування та митного союзу (DG TAXUD) 2024 р. (Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD) management plan 2024).

У контексті фіскальної політики розглядаються: реформа (частина «Шостого пакету»), що вносить зміни до Пакту про стабільність та зростання (Stability and Growth Pact, SGP); Пакет економічного управління («Шестисторонній пакет», the first Economic Governance Package, «Six Pack») набув чинності 13.12.2011 р.; міжурядовий Договір про стабільність, координацію та управління в Економічному та валютному союзі (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union, TSCG), включаючи Фіскальний пакт (Fiscal Compact), набула чинності на початку 2013 р.; проекти національних бюджетних планів; Договір про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС); регламенти та директиви

тощо.

Розглядаються конституційно-правові, законодавчі, адміністративно-правові, судові та позасудові гарантії; гарантії-умови та гарантії-засоби.

У сучасному світі, в епоху цифровізації економіки, діджиталізації, поширення використання штучного інтелекту як у приватному, так і в публічному секторі, податкова сфера також зазнає відповідних змін. Ці зміни, у свою чергу, так чи інакше торкаються гарантій прав платників податків. Водночас проблемою лишається деякі прогалини правового регулювання. У цьому контексті приділяється увага аналізу положень Регламенту ЄС щодо штучного інтелекту, який, ухвалений Європейським парламентом 13 березня 2024 р.; Конвенції Ради Європи та ОЕСР про взаємної адміністративної допомоги в податкових справах; акти ЄС щодо обміну податковою інформацією та адміністративної співпраці у сфері оподаткування. Наголошується на тому, що не слід ототожнювати відносини у сфері оподаткування із застосуванням ШІ та відносини у сфері міжнародного обміну податковою інформацією, де також використовуються різноманітні технічні інструменти. Ці відносини регулюються різним законодавством.

У контексті вітчизняної, європейської та іншої іноземної судової практики досліджується питання легітимних очікувань платників податків; Огляди захисту прав платників податків (Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, OPTR) від Міжнародного бюро фінансової документації. З погляду вітчизняної практики було би доречно готувати такі огляди якщо не щорічно, то хоча б за кількарічний період. Звісно, варто пригадати огляди постанов Верховного Суду у сфері оподаткування, проте в них здебільшого підсумовується судова практика касаційної інстанції без глибинного її аналізу. Також слід зважати на щорічні видання ОЕСР «Реформи податкової політики: ОЕСР та окремі країни-партнери».

Пропонуються зміни до податкового законодавства України у частині захисту прав платників податків.

Ключові слова: платник, податок, законодавство, захист, права людини, податковий орган, ухилення, податкове планування, BEPS, принципи, правотворчість, воєнний стан, публічний інтерес, верховенство права, ЄС.

Abstract

Sabadash N.O. Protection of Taxpayers' Rights in Ukraine. – *Qualification scientific work submitted as a manuscript.*

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 081 – Law (08 – Law). – Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kyiv, 2025.

The dissertation is devoted to the study of various approaches to the protection of taxpayers' rights in Ukraine.

It has been established that the activities of subjects in tax legal relations require the creation of conditions for the application of legal instruments in order to ensure the full realization of their rights. The exercise of a right by a taxpayer is the actual implementation of that right, giving it an active legal form. In turn, the protection of a taxpayer's right constitutes the actions of various subjects aimed at preventing any restriction of the right and at restoring a violated right. In some cases, protection may be voluntary, when the taxpayer independently decides to use different methods of protection, or mandatory, when the state, represented by regulatory authorities, is obliged to respond to violations of tax legislation. Mandatory protection of taxpayers' rights involves the application of state coercion – both in relation to taxpayers and to regulatory authorities – and includes guarantees for safeguarding the violated rights of taxpayers by third parties.

The exercise and protection of taxpayers' rights is understood as an independent element of legal relations within financial relations, the subject matter of which includes, in particular, the administration, accounting, and payment of taxes. This represents a distinct dimension of tax law, which ensures state-legal

regulation of taxpayers' conduct exclusively in their relations with the state.

The restoration of rights differs from the protection of rights, as the latter involves the active volitional action of the subject of the legal relation – the taxpayer. In contrast, the restoration of a right constitutes a truly active form of action, carried out, in particular, by regulatory authorities as the governing party in tax legal relations.

The issue of the right to protection has been further developed in both its objective and subjective dimensions.

A distinction is made between administrative-law and tax-law remedies, as the Tax Code of Ukraine contains protection measures inherent solely to tax legal relations. Administrative methods of protecting rights are often associated with negative phenomena, such as abuse of authority by officials or corruption. When taxpayers conscientiously fulfil their obligations, these issues may lead to growing dissatisfaction and rejection of state tax policy.

The issue of presumptions has also been further developed. It is argued that presumptions in taxation are not identical to presumptions in tax law and legislation. This is primarily due to the fact that tax is both an economic and a legal (juridical) category, with the latter specifically referring to legal presumptions.

It has been demonstrated that the effectiveness of legal regulation is directly linked to feedback from the regulated subjects, which in the context of this study is reflected in taxpayers' responses to the adequacy and effectiveness of the mechanisms for exercising and protecting their rights. This illustrates the partnership between the state and taxpayers, as taxpayers' reactions indicate the correctness or shortcomings of state policy directions and influence the comprehensiveness of the instruments available for the protection of their rights.

Regarding the list of means and methods for the self-protection of violated taxpayers' rights, the state does not define an exhaustive list, but only establishes the boundaries for the application of certain legal instruments. These instruments, when used and combined at the discretion of each individual subject of legal relations,

acquire specific behavioural patterns that are characteristic solely of the sub-institution of self-protection. In this context, particular attention in the study is given to issues related to mediation.

The exercise and protection of taxpayers' rights are carried out taking into account the mechanisms established by the legislator within the regulatory system, in particular within legal relations in the tax sphere. Therefore, there is a need to define the conceptual elements of financial-legal mechanisms for the exercise and protection of the rights of the aforementioned subjects of legal relations.

An authorial definition of the category of a financial-legal mechanism is proposed as an interconnected set of elements, instruments, and means, established by law or by the subjects of legal relations, capable of exerting regulatory influence on financial and economic phenomena, on the relations that constitute the subject matter of such relations, as well as on the legal capacity (exercise, modification, protection) and legal status of their participants, within the limits and possibilities defined by legislation.

In clarifying the legal nature of tax and fiscal policy, particular attention is paid to the legislation and practice of the European Union. The general objectives of the EU regarding tax policy are analyzed, as explained in the 2024 management plan of the Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD).

In the context of fiscal policy, the following are considered: the reform (part of the "Sixth Package") introducing amendments to the Stability and Growth Pact (SGP); the Economic Governance Package ("Six-Pack"), which came into force on December 13, 2011; the intergovernmental Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union (TSCG), including the Fiscal Compact, which entered into force at the beginning of 2013; draft national budget plans; the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU); as well as regulations, directives, and other related acts.

Constitutional-legal, legislative, administrative-legal, judicial, and extrajudicial

guarantees are considered; as well as conditional guarantees and instrumental guarantees.

In the modern world, in the era of the digitalisation of the economy, widespread digital transformation, and the increasing use of artificial intelligence in both the private and public sectors, the tax sphere is also undergoing corresponding changes. These changes, in turn, in one way or another affect the guarantees of taxpayers' rights. At the same time, certain gaps in legal regulation remain a problem. In this context, attention is paid to the analysis of the provisions of the EU Artificial Intelligence Regulation, adopted by the European Parliament on 13 March 2024; the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters of the Council of Europe and the OECD; as well as EU acts on the exchange of tax information and administrative cooperation in the field of taxation. It is emphasised that relations in the field of taxation involving the use of artificial intelligence should not be equated with relations in the field of international exchange of tax information, where various technical instruments are also used. These relations are regulated by different legislative frameworks.

Within the framework of domestic, European, and other foreign judicial practice, the issue of taxpayers' legitimate expectations is examined, as well as the Reviews on the Protection of Taxpayers' Rights prepared by the International Bureau of Fiscal Documentation (Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, OPTR). From the standpoint of national legal practice, the preparation of such reviews appears expedient, if not on an annual basis, then at least on a periodic, multi-year basis. At the same time, attention is drawn to the reviews of judgments of the Supreme Court in the field of taxation; however, these publications predominantly systematise the case law of the court of cassation without providing its comprehensive doctrinal analysis. In this regard, particular attention is also paid to the annual OECD publications *Tax Policy Reforms: OECD and Partner Countries*.

On this basis, proposals for amendments to the tax legislation of Ukraine aimed

at strengthening the protection of taxpayers' rights are formulated.

Keywords: taxpayer, tax, legislation, protection, human rights, tax authority, evasion, tax planning, BEPS, principles, law enforcement practice, martial law, public interest, rule of law, EU.

Список опублікованих праць за темою дисертації

Статті у наукових фахових виданнях України з юридичних наук, що внесені до міжнародних наукометричних баз

1. Сабадаш Н.О. Загальна характеристика діяльності органів державної влади у сфері податкових відносин крізь призму захисту їх прав і законних інтересів. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 41/2024. С. 105-110. <https://doi.org/10.5281/zenodo.12804743>.

2. Сабадаш Н.О. Окремі питання механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків: досвід України та Європейського простору. Академічні візії. Випуск 24/2023. С. 1-6. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.10077883>.

3. Сабадаш Н.О. Правові презумпції у податкових правовідносинах як спосіб захисту прав платника податків. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична». Випуск 36/2023. С. 84-90. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7678283>.

4. Музика-Стефанчук О.А., Сабадаш Н.О. Легітимні очікування у податкових правовідносинах. Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право. 2025. Випуск 30. С. 150-160. DOI 10.34079/2518-1319 -2025-15-30-150-160.

Тези доповідей, опубліковані за матеріалами науково-практичних конференцій

5. Сабадаш Н.О. Право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості: сучасні реалії та неосяжний горизонт. Sectoral research XXI: characteristics and features: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the V International Scientific and Theoretical Conference, February 3, 2023. Chicago, USA: European Scientific Platform. С. 89-91. DOI 10.36074/scientia-03.02.2023.

6. Сабадаш Н.О. Дослідження генези наукових досліджень фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 54: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 жовтня 2023 р.) / редкол.: О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. 2023. С. 46-56.

7. Сабадаш Н.О. Податкові повноваження органів місцевого самоврядування: нормативне закріплення та практика реалізації цих повноважень. Актуальні дослідження правової та історичної науки (Випуск 52): матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 4-5 липня 2023 р.) / [редкол.: О. Яремко та ін.]; ГО «Наукова спільнота»; WSSG w Przeworsku. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. С. 49-60.

8. Сабадаш Н. Реалізація органами місцевого самоврядування своїх повноважень у податкових правовідносинах: погляд крізь практику застосування. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24 квітня 2024 р. / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 183-187.

9. Сабадаш Н.О. Правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. Сучасні світові тенденції розвитку науки та інформаційних технологій: Матеріали VII

Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30–31 травня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 53-54.

10. Сабадаш Н.О. Фінансово-правові гарантії реалізації та захисту прав платників податків. Інноватика в сучасній освіті та науці: теорія, методологія, практика: Матеріали VII Міжнародного літнього наукового симпозіуму (м. Одеса, 26–27 липня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 28-30.

ЗМІСТ

ВСТУП	14
РОЗДІЛ I. ЗМІСТ І СТРУКТУРА ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ТА ЗАХИСТУ ПРАВ І ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	22
1.1. Генезис наукових досліджень фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків	22
1.2. Концептуально-правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків	46
1.3. Система та види фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків	62
Висновки до розділу I	95
РОЗДІЛ II. СПОСОБИ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	98
2.1. Суть та принципи захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку	106
2.2. Правове регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку	130
2.3. Особливості участі органів державної влади та місцевого самоврядування у податкових правовідносинах	151
Висновки до розділу II	164
ВИСНОВКИ	167
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	179
ДОДАТОК А	200
ДОДАТОК Б	201

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Захист прав платників податків ґрунтується на різного роду стандартах, принципах, засадах, що мають характер норм права, закріплених на наднаціональному рівні, у конституційних положеннях та впливають із національного законодавства (приміром, права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин). Вагоме значення також мають положення, розроблені в юридичній науці, створені правозастосовною практикою (наприклад, легітимні очікування платників податків). Крім того, створення умов для забезпечення інтересів платників податків здійснюється у межах формування податкових правовідносин. Вибір системи оподаткування (в Україні – це загальна система та спрощена система оподаткування, обліку та звітності) та рівень її якості також сприяють ефективному захисту прав платників податків. Усе це пов'язано із реалізацією відповідної державної податкової політики.

У сучасній демократичній державі платникам податків на законодавчому рівні гарантовано низку прав, а також визначено їхні обов'язки; визначено права та обов'язки контролюючих органів. Важливим є дотримання балансу прав та обов'язків всіх учасників податкових правовідносин.

Узагальнено права платників податків зводяться до таких: презумпція невинуватості (презумпція добросовісності платників податків); право бути поінформованим, отримати допомогу та бути почутим (доступ до інформації); право на оскарження; право на справедливий суд; право на справедливе оподаткування (право сплачувати не більше правильно визначеної суми податку); право на визначеність (легітимні очікування); право на недоторканність приватного життя; право на приватність, конфіденційність та таємницю. Деякі основні права платників податків були сформульовані ще у 1990 р. Робочою групою № 8 Комітету з фіскальних питань ОЕСР у документі

під назвою «Права та обов'язки платників податків – Огляд правової ситуації в країнах ОЕСР»; згодом (у 2024 р.) – Податкова служба США (IRS) ухвалила Білль про права платників податків. Звісно, що надалі – з розвитком національного та міжнародного податкового законодавства окреслені права отримали більш чітке формулювання. Проте, за будь-яких умов, права платників податків ґрунтуються на загальних правах, передусім, людини і громадянина. І, коли йдеться, про захист прав платників податків, то слід зважати саме на первинні – загальні права. Так, в Україні є ст. 17 ПК України, де детально сформульовані права платників податків. В податкових законах зарубіжних країн також є відповідні норми.

Очевидно, що будь-які права можуть потрапити під порушення. Не є виключенням і права платників податків. З огляду на викладене та у поєднанні із сучасними реаліями, актуальність теми захисту прав платників податків не викликає сумнівів.

Науково-теоретичним підґрунтям даної роботи є праці вітчизняних і зарубіжних вчених-фахівців у галузі податкового, фінансового, адміністративного, конституційного права, теорії права тощо. Варто виокремити, зокрема, наукові праці таких авторів: Д.О. Гетманцева, Я.В. Греци, Н.Л. Губерської, О.Б. Заверуха, Л.М. Касьяненко, Д.А. Кобильнік, Н.М. Ковалко, І.Є. Криницького, М.П. Кучерявенка, О.А. Музики-Стефанчук, В.Г. Савенкової, І.Л. Самсіна, Є.М. Смичка, В.І. Теремецького, О.О. Шишова, Н.Я. Якимчук, Т.М. Ямненко та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка відповідно до: Закону України «Про пріоритетні напрями розвитку науки і техніки», Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої

сторони, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25.10.2017 р. № 1106, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. №1805-р, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21. Тема дисертації затверджена рішенням вченої ради Київського національного університету імені Тараса Шевченка (протокол № 5 від 01.11.2022 р.).

Мета і завдання дослідження. *Мета дослідження* полягає у всебічному аналізі фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також способів захисту прав і законних інтересів платників податків. Відповідно до визначеної мети було поставлено, зокрема, такі *завдання*:

- дослідження наукових поглядів на поняття і сутність фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків;
- з'ясування елементів фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків;
- розкриття системи та видів фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків;
- розкриття суті та принципів захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку;
- аналіз правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку;
- дослідження особливостей участі органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері податкових правовідносин, їхнє залучення до процесу захисту прав платників податків.

Об'єктом дослідження є правовідносини, які виникають у процесі правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків.

Предмет дослідження – захист прав платників податків в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження складає комплекс загальнонаукових та спеціально-наукових методів наукового пізнання. Поєднання таких методів забезпечує об'єктивний та всебічний аналіз предмету дослідження. Отже, в роботі використано, зокрема, такі методи: аналітичний метод (застосовувався під час аналізу теоретичних позицій, правових актів, наукових праць, правозастосовної практики України та країн ЄС з питань захисту прав та законних інтересів платників податків – підрозділ 1.1, 1.2, 1.3 та ін.); порівняльно-правовий метод (дозволив порівняти законодавство та практику його застосування у контексті міжнародного законодавства – підрозділи 2.1, 2.2, 2.3 та ін.). Також використані системний метод, індуктивний та дедуктивний методи, історико-правовий метод, формально-юридичний метод для аналізу термінів, узагальнення ознак, порівняння підходів та дослідження практики і нормативно-правових актів.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертаційна робота є комплексним дослідженням, у якому всебічно та системно проаналізовано зміст, структура фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, а також способів захисту названих прав та інтересів.

уперше:

- всебічно досліджено питання легітимних очікувань у контексті прав і законних інтересів платників податків. Аргументовано, що законний інтерес платника податків, як і можливість його захисту, повинні відображатись у відповідних нормах податкового законодавства. І саме таке закріплення створює у платника податків відповідні легітимні очікування;

- аргументовано, що суб'єктивний прояв права на захист не може відмежовуватись від об'єктивного, оскільки це є прояв волі держави із реального дотримання гарантій прав платників податків. В умовах

децентралізації та деконцентрації публічного управління все більше відповідальності за практичне формування векторів державної політики, в тому числі в аспекті дотримання повноти прав платників податків та їх захисту, несуть самі платники;

- захист прав платників податків розглядається крізь призму ефективності правового регулювання та ефективності того чи іншого способу захисту, що є певною мірою оціночною категорією (йдеться, зокрема, про час, витрати зниження репутаційних ризиків тощо). Аргументується, що ефективність – це досягнення бажаного результату і різними суб'єктами податкових правовідносин такий результат визначається по-різному;

- на прикладі норм ПК України, що стосуються належної /неналежної податкової обачності доведено, що правовий механізм існує та практично діє навіть тоді, коли держава «не встигає» за розвитком суспільних відносин, а тому їх учасники повинні виходити із аналогії закону чи права, із певних звичаїв, що можуть і не бути нормою права в прямому розумінні. Наприклад, до закріплення у ПК України норм, що стосуються належної обачності (ст. 112), суб'єкти податкових правовідносин інтуїтивно створювали для себе підґрунтя добросовісної поведінки платника податків, контролюючі органи формували практику належного управління у сфері оподаткування;

удосконалено:

- доктринальне бачення розуміння співвідношення поновлення та захисту прав. Так, аргументовано, що поновлення відрізняється від захисту прав, оскільки останнє передбачає активну вольову дію самого суб'єкту відносин – платника податків; поновлення права – це дійсно активна форма дії, зокрема, контролюючих органів, як владної сторони податкових правовідносин;

- наукове визначення поняття «*фінансово-правовий механізм*», який визначається таким чином: це взаємопов'язана, установлена правом або суб'єктами відносин сукупність елементів, інструментів і засобів, здатних

здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, на відносини, які виступають предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність (реалізація, зміна, захист) та правове положення їх учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством. Дана дефініція відрізняється своєю змістовною точністю та встановленням видимого зв'язку між фінансовим і правовим елементами, які формують аналізований механізм;

набули подальшого розвитку:

- питання реалізації та захисту прав платників податків. Доведено, що *реалізація права платником податків* – це приведення в дію такого права, надання праву активної форми. У свою чергу, *захист права платника податків* – це діяльність різних суб'єктів, спрямована на недопущення обмеження такого права, на відновлення порушеного права. У деяких випадках захист може бути добровільним (платник податків сам приймає рішення про використання різних способів захисту) та обов'язковим (державна особа контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства). Реалізація та захист прав платників податків розуміється як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік та сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно у їх відносинах із державою;

- питання фінансово-правового механізму та його співвідношення із механізмом правового регулювання чи правового впливу; правовим механізмом державного управління фінансами; фінансово-правовим регулювання тощо;

- питання адміністративно-правових і податково-правових засобів захисту прав платників податків;

- питання удосконалення податкового законодавства України, зокрема,

щодо судового та позасудового захисту законних інтересів платників податків.

Практичне значення одержаних результатів. Дисертаційне дослідження характеризується теоретико-прикладним характером його змісту. Результати, отримані в процесі його проведення, можуть бути використані у:

– *науково-дослідній роботі* – для подальшого дослідження проблем, пов’язаних із податковими правовідносинами;

– *нормотворчій роботі* – при підготовці законопроектів щодо внесенні змін до ПК України та відповідних підзаконних нормативно-правових актів;

– *правозастосовній діяльності* – у процесі податкового планування за оптимізації податкового завантаження суб’єктів господарювання законними способами (довідка про впровадження результатів наукового дослідження від ПрАТ «Птахофабрика Тернопільська» № 248 від 11.12.2025 р.);

– *навчальному процесі* – при підготовці підручників, навчальних посібників, навчально-методичних видань з дисциплін податково-правового спрямування, адміністративного судочинства, альтернативних способів вирішення спорів, а також в освітньому процесі у вищих навчальних закладах, які здійснюють підготовку фахівців за спеціальністю D8 «Право».

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею, в якій висвітлені власні ідеї і розробки автора, що дозволили вирішити поставлені завдання. Робота містить теоретичні та методичні положення, висновки сформульовані дисертанткою особисто. Використані в дисертації ідеї, положення інших авторів мають відповідні посилання і використані лише для підкріплення ідей здобувача. У співавторстві підготовлено одну статтю, авторський внесок здобувача становить 50% (щодо визначення легітимних очікувань у галузевих правовідносинах).

Апробація результатів дослідження. Дисертаційна робота виконана та у подальшому обговорена на кафедрі фінансового права Навчально-наукового інституту права Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Запропоновані у роботі рекомендації, пропозиції, висновки на

всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях:

V міжнародна науково-теоретична конференція «Галузеві дослідження ХХІ: характеристики та особливості», Європейська наукова платформа (3 лютого 2023 р., м. Чикаго, США); міжнародна наукова інтернет-конференція «Актуальні дослідження правової та історичної науки» (12 – 13 жовтня 2023 р. м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща,); міжнародна наукова інтернет-конференція «Актуальні дослідження правової та історичної науки» (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 4 – 5 липня 2023 р.); VI міжнародна науково-практична конференція «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (24 квітня 2024 р., м. Ірпінь); VII міжнародна науково-практична конференція «Сучасні світові тенденції розвитку науки та інформаційних технологій» (30 – 31 травня 2024 р., м. Одеса).

Публікації. Основні положення та висновки дисертаційної роботи викладено у 10 наукових працях, а саме – у 4 наукових статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, що внесені до міжнародних наукометричних баз, 6 – тези доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається з анотації, вступу, 2 розділів, 6 підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 203 сторінки. Із них основного тексту 165 сторінок. Список використаних джерел налічує 195 найменувань та займає 21 сторінку.

РОЗДІЛ І

ЗМІСТ І СТРУКТУРА ФІНАНСОВО-ПРАВОВИХ МЕХАНІЗМІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ТА ЗАХИСТУ ПРАВ І ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1.1. Генезис наукових досліджень фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків

Податкові надходження є одним із найбільш вагомих джерел формування системи публічних фінансів та бюджетів, які складають бюджетну систему держави. Платники податків, особливо в статусі суб'єктів підприємництва, формують економічний базис держави, забезпечують зайнятість населення, створюють передумови для економічного зростання та сталого розвитку країни в цілому. Це означає, що держава, як інституційне утворення, зацікавлена в тому, щоб платники податків максимізували свої податкові надходження та здійснювали свою діяльність стабільно, потенційно збільшуючи економічну активність, а, отже, забезпечували збільшення податкових надходжень. Так само і платники податків мають зацікавленість у максимізації власного економічного результату та стабільній передбачуваній діяльності водночас із мінімальним податковим навантаженням.

Для того, щоб така синергія взаємовідносин держави та платників податків зберігалась та примножувала економічне благополуччя суспільства, держава має забезпечувати необхідні умови для реалізації платниками податків всієї повноти свого економічного потенціалу. Одним із таких напрямів забезпечення традиційно в концепції публічних фінансів розглядається захист прав платників податків, а також формування такої державної політики, яка б мінімізувала ризики для їх порушення. Особливо це стосується порушень саме з боку контролюючих органів держави та їх посадових осіб. Сама по собі держава має весь необхідний для цього

інструментарій, але для його ефективного застосування та пошуку максимально оптимальних форм і моделей захисту прав платників податків представники наукового середовища спрямовують свій пізнавальний вплив на формування відповідних положень фінансово-правової науки на правозастосовну практику.

Чи мають платники податків права? Відповідь на це питання не завжди була такою очевидною, як може здаватися нам сьогодні. Принаймні, що стосується міжнародного права у сфері прав людини, податок жодного разу не згадується у Загальній декларації прав людини, проголошеній Генеральною Асамблеєю ООН 10 грудня 1948 р. Також податки не згадуються в тексті Європейської конвенції з прав людини (ЄКПЛ); податок згадується лише один раз, у ст. 1 Протоколу 1 ЄКПЛ, і його функція там полягає в обмеженні здійснення прав власності. У 1990 р. Робоча група № 8 Комітету з фіскальних питань ОЕСР опублікувала документ під назвою «Права та обов'язки платників податків – огляд правової ситуації в країнах ОЕСР». Цей документ, який був схвалений Радою ОЕСР 27 квітня 1990 р., базувався на відповідях країн на анкету, розіслану в 1988 р. Джеффри Оуенс, коментуючи результати цього опитування, зазначив, що в результаті широких повноважень, наданих податковим органам для забезпечення стягнення оподаткування, може виникнути потенційний конфлікт між використанням цих повноважень та необхідністю забезпечити справедливе ставлення до всіх платників податків та захист їхніх прав. У 1990 р., хоча було встановлено, що всі країни-члени ОЕСР «докладають великих зусиль для забезпечення» дотримання основних прав платників податків, таких як право на недоторканність приватного життя, конфіденційність, доступ до інформації та оскарження, також було виявлено прогалину та потребу в «більш чітких та всеохоплюючих положеннях для захисту їхніх прав». Однак у 1990 р. обговорення питання посилення захисту прав платників податків в ОЕСР не було обговоренням захисту прав платників податків як такого; радше це розглядалося як необхідний крок (або

інструмент) для покращення сприйняття платниками податків справедливості податкової системи та, зрештою, заохочення добровільного дотримання податкового законодавства. Цей підхід був підтверджений у наступних документах ОЕСР [20].

Розмірковуючи над питанням про зв'язок і вплив міжнародного права на податкове законодавство, слід також пригадати й інтернаціоналізацію податкового права, законодавства та відносин. З цього приводу фахівці слушно наголошують на тому, що в останні роки відбулася безпрецедентна інтернаціоналізація податкового права. Тоді як ще півстоліття тому (у 80-х рр. XX ст. Клаус Фогель (Klaus Vogel) був чи не єдиним, хто займався міжнародним податковим правом (зокрема, подвійним оподаткуванням). Нині юристи об'єднані по всьому світу в різні організації, зокрема: Міжнародна фіскальна асоціація (International Fiscal Association, IFA), яка існує з 1938 р.; з 2010 р. фінансові судді з усього світу щорічно зустрічаються в рамках Міжнародної асоціації податкових суддів (International Association of Tax Judges, IATJ); з 2002 р. Віденський університет економіки та ділового адміністрування проводить щорічні конференції з прецедентної практики Суду ЄС в галузі прямого та непрямого оподаткування, на яких експерти з податкового права з усього світу обмінюються думками; з 1999 р. європейські професори податкового права щорічно зустрічаються в рамках Європейської асоціації професорів податкового права (European Association of Tax Law Professors, EATLP). Також проводяться міжнародні конференції та форуми з питань прав платників податків та оподаткування загалом; функціонує Міжнародного бюро фіскальної документації (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD), яке започаткувало документування світової практики розвитку прав платників податків [6, с. 382-383]. Щодо України, що під егідою Верховного Суду також проводяться різноманітні науково-практичні заходи на податкову тематику. На базі закладів вищої освіти організовуються науково-практичні конференції, семінари, круглі столи. Проте і цього,

видається, замало.

Підтримуємо думку про те, що нині гострою є необхідність у глобальних мінімальних стандартах для ефективного захисту прав платників податків (це питання ми нижче детальніше розглядаємо). Це пояснюється тим, що податкові органи в усьому світі все тісніше співпрацюють у напрямі спільної боротьби з ухиленням від сплати податків. Навіть якщо ухилення від сплати податків не завжди відкрито порушує чинні податкові правила (як у випадку уникнення від сплати податків або податкового шахрайства), воно все ж загрожує підривом податкового суверенітету. Держави розумно захищаються від цього шляхом глобальної координації. Однак існує підвищений ризик підриву ефективного захисту платників податків. Тому права платників податків належать до глобального порядку денного, як і міжнародна боротьба з ухиленням від сплати податків, податковими уникненнями та шахрайством у контексті проекту Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) щодо розмивання податкової бази та переміщення прибутку (План дій BEPS) [6, с. 385].

Податкове право завжди вважалося чимось глибоко відмінним від інших галузей права, головним чином через публічний характер відносин між платником податків та податковим органом. Таке виняткове ставлення до оподаткування також мало негативні наслідки для застосування основних процесуальних гарантій до податкового провадження, таких як право бути вислуханим до вжиття будь-якого окремого заходу, який негативно впливає на особу. «Податки є життєвою силою уряду, а їх швидка та безперечна доступність є нагальною потребою», – постановив Верховний суд у справі *Bull* проти США 1991 р. Таким чином, звичайна процедура стягнення боргів у сфері оподаткування є зворотною. Сплата передуює захисту, а тягар доказування, який зазвичай покладається на позивача, перекладається на платника податків. Оцінка замінює позовні заяви, докази та рішення, необхідні в судовому позові, і має силу такого рішення. Звичайний відповідач виступає у

суді лише після слухання [19, с.267].

Сама категорія «захист прав платників податків» не закріплена у вітчизняному законодавстві, тому може трактуватись державою, в особі відповідних органів, в різні способи та з різним обсягом свобод і можливостей реалізації платниками власних прав. Тому, досліджуючи генезис наукових досліджень у даній сфері передусім слід звернути увагу на співвідношенні вказаної категорії із поняттям «реалізація права платника податків».

Діяльність суб'єктів податкових правовідносин потребує створення умов для застосування юридичних засобів з метою їх максимально повного забезпечення. Тобто *реалізація права платником податків* – це приведення в дію такого права, надання праву активної форми. У свою чергу, *захист права платника податків* – це діяльність різних суб'єктів, спрямована на недопущення обмеження такого права, на відновлення порушеного права. У деяких випадках захист може бути добровільним (платник податків сам приймає рішення про використання різних способів захисту) та обов'язковим (держава в особі контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства). При цьому обов'язковий захист платника податків пов'язаний із наявністю державного примусу (по відношенню до платника податків і по відношенню до контролюючих органів), із гарантіями захисту порушених прав платника податків третіми особами. У цьому контексті заслуговують на увагу погляди О.М. Федорчука [185, с. 67] та К.Ю. Пряміцина [149, с. 131] щодо розуміння розглядуваних понять.

Очевидно, що реалізація функцій держави покладається на відповідні органи, на посадових осіб, зокрема, контролюючих органів, а тому державна гарантія та повнота її реалізації залежить від повноти виконання уповноваженою державою особою своїх обов'язків. Їх перевищення автоматично зменшує обсяг державних гарантій, а тому йдеться про притягнення такої особи до відповідальності як компенсаторного заходу на шляху реалізації прав платників податків.

Існує думка, що захист прав платників податків виражається у податковому спорі [80, с. 13]. На наш погляд, податковий спір не завжди може бути підставою захисту розглядуваного права. Наприклад, у ст. 108¹ ПК України передбачена процедура взаємного узгодження, яка дає можливість платнику податків звернутися до контролюючого органу із заявою про розгляд справи за даною процедурою. Так, якщо «особа вважає, що в результаті дії або рішення контролюючого органу України або відповідного органу влади іншої країни вона піддається чи піддаватиметься оподаткуванню, що не відповідає положенням міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування, то вона може, незалежно від засобів правового захисту, передбачених цим Кодексом, подати заяву про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження в порядку, визначеному цією статтею». Тобто незгода платника податків із діями чи рішенням не означає наявності спору, оскільки контролюючі органи можуть за заявою вирішити це питання.

У межах даного дисертаційного дослідження *реалізація та захист прав платників податків* розуміється нами як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік та сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно у їх відносинах із державою.

Реалізації кожного окремого права чи кожної задекларованої в Основному Законі держави свободи реалізується через певний набір інструментів, які в своєму загальному вигляді є формою спротиву з боку суб'єкта суспільних відносин неповноті того обсягу гарантій, які декларуються державою.

Дискусійним в юридичній науці є питання захисту та поновлення порушеного права. На наше глибоке переконання, поновлення відрізняється від захисту прав, оскільки останнє передбачає активну вольову дію самого суб'єкту відносин – платника податків. Натомість поновлення права – це

дійсно активна форма дії, зокрема, контролюючих органів, як владної сторони податкових правовідносин.

Існує підхід, за якого поновлення права платника податків розглядається як елемент, як фактичний результат реалізації останнім юридичних, ідеологічних, матеріальних гарантій наданих державою [130, с. 69-77]. Дійсно, держава закріплює гарантії реалізації прав. При цьому спірним лишається можливість поширення одних галузевих гарантій на інші галузеві правовідносини. Тобто, коли йдеться про захист прав платників податків, слід виходити з тих гарантій, які закріплені у податковому законодавстві, у тих нормативно-правових актах, де прямо передбачено поширення їх дії на податкові правовідносини.

Ми загалом поділяємо такий комплексний підхід і вважаємо за доцільне категорію «захист прав платників податків» розглядати як самостійну правову категорію.

Дещо вужчим є підхід, застосовуваний Я.В. Грецем, який аналізує правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин [58, с. 55]. Інколи дослідники вважають, що феномен захисту прав платників податків розкривається через дію конкретного фінансово-правового механізму. Складність практичного застосування такого підходу полягає у тому, що потрібно деталізувати, що розуміється під «фінансово-правовим механізмом»: механізм правового регулювання чи правового впливу; правовий механізм державного управління фінансами; фінансово-правове регулювання тощо.

В.О. Іванцов у своїх дослідженнях суттєво конкретизує вказаний вище механізм, розглядаючи його в якості протидії протиправним рішенням податкових органів. Фактично дослідник намагається запропонувати вирішення проблеми реалізації прав платників податків на захист через інструмент протидії контролюючим органам [77, с. 147-149]. Такий підхід є доволі цікавим, і також отримає відповідне висвітлення в нашому дослідженні.

Що правда тут слід зазначити, що право на захист доцільно розглядати в об'єктивному та суб'єктивному значеннях:

- в об'єктивному значенні право на захист прав платників податків є цілісним інститутом передусім податкового права, що виражається через сукупність правових норм і засобів, які регулюють відносини, пов'язані із захистом прав платників податків;

- у суб'єктивному значенні право на захист прав платників податків – це форма реалізації правосуб'єктності платника податків, що виражається через активну вольову діяльність, спрямовану на охорону, захист, відновлення порушених прав і компенсацію збитків/шкоди, що виникли у результаті відповідних порушень норм податкового законодавства.

Такий підхід доволі часто вкладається в концепцію співвідношення права на захист (об'єктивне значення) та власне захисту, як комплексу заходів та дій (суб'єктивне значення). При чому деякі дослідники застосовують оціночний підхід до проблеми визначення результату реальної реалізації права на захист [83, с. 14-18]. Подібна дуалістична модель вбачається базисом для дослідження адміністративно-правового забезпечення реалізації аналізованого права, а також для пізнання всієї сукупності способів, засобів та інструментів його реалізації. Водночас, слід чітко розмежовувати адміністративно-правові та податково-правові засоби захисту, оскільки ПК України містить притаманні лише податковим правовідносинам засоби захисту.

Цікавий підхід до визначення сутності права на захист платників податків пропонує Р.Д. Ляшенко, яка аналізує його крізь призму змісту презумпції у праві [108]. Дослідниця пропонує авторське визначення презумпції у праві як припущення про наявність чи відсутність факту, що ґрунтується на спостереженнях за повторюваними аналогічними явищами, подіями, фактами та раціональному зв'язку між ними, спрямоване на регулювання суспільних відносин, формулюється у законодавстві або/та у акті застосування права, може допускати виключення, але умовно приймається за істину, поки не буде

доведено протилежне [108, с. 14].

Що стосується правового регулювання презумпцій в податковому праві, тут варто відмітити працю Є.М. Смичка «Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні» [170]. Також окремі положення роботи Я.В. Греца були присвячені презумпції правомірності дій платника податків, які були розглянуті в рамках дослідження правових засобів та меж податкового планування [57]. Презумпція правомірності рішень платника податків стала також предметом наукового дослідження М.В. Мірошніченка, який встановив взаємозв'язок презумпції правомірності дій платника податків з принципами оподаткування, з презумпцією невинуватості платника податків та інше [118]. Сутність підходу вказаних вище авторів зводиться до того, що застосування права на захист платниками податків здійснюється на їх власний розсуд з точки зору оцінки ними повноти реалізації правосуб'єктності. Іншими словами реалізація права на захист платниками податків відбувається тоді, коли на їх власну думку відбувається порушення презумпції недоторканності їх інтересів з боку держави.

Термін «презумпція» в податковому праві, що походить від латинського «presumptio», відіграє фундаментальну роль. Це поняття походить від латинських слів «sumo» (захоплювати) та «prae» (раніше), що вказує на ідею «взяття наперед». Податкові правила використовують різні правові методи для забезпечення ефективності податкової системи. У цьому сенсі використовується метод або структура презумпції, засновані на критеріях достовірності або вигадки, ігноруючи реальність. У будь-якому випадку, критерій, який спонукає їх використовувати той чи інший метод, виникає у доправовий момент... Цей принцип зобов'язує адміністративний орган самостійно розглядати податкові ситуації, щоб встановити матеріальну істину, не покладаючись на співпрацю зацікавлених сторін. Правові норми, що включають дедуктивні презумпції, які вважаються логічно обґрунтованими, полегшують податковим органам роботу, прискорюючи процес стягнення

податків. Податкові презумпції виправдані головним чином своєю практичністю. Вони спрямовані на гарантування ефективності податкового законодавства, що дозволяє швидше, дешевше та ефективніше здійснювати податкове адміністрування. Це призводить до більш ефективного стягнення податків, що відповідає цілям соціальної та податкової справедливості [12, с.3-4].

Правові презумпції задовольняють суттєві та законні потреби в національних правових системах, де вони запроваджуються з метою спрощення оцінки та стягнення податків, для боротьби з ухиленням від сплати податків чи податковими шахрайствами. Нині національний вибір щодо використання презумпцій податкового права має бути перевірений на відповідність законодавству ЄС як в однорідних або гармонізованих секторах, так і, хоча й різною мірою, в негармонізованих секторах [2, с. 194]. У цьому контексті актуалізується питання сумісності презумпції національного податкового законодавства з правом ЄС.

Також іноземні дослідники розглядають проблеми бухгалтерських презумпцій та фікції у податкових правовідносинах. Презумпції – це логічні процеси виведення невідомого факту з відомого. Вони поділяються на юридичні, абсолютні або відносні, а також судові презумпції. Особлива увага приділяється презумпції добросовісності та прийняття попередніх істин у податковому праві. З іншого боку, бухгалтерські юридичні фікції створюють паралельні реальності, які відрізняються від реального світу, адаптуючись відповідно до потреб податкового законодавства. Прикладами є трактування оподатковуваного доходу та правила боротьби зі субкапіталізацією, які спрямовані на уникнення податкових стратегій, що впливають на податкову нейтральність [12].

Бухгалтерський облік базується на презумпції існування певних прав, але він також встановлює зобов'язання, які виступають як відносний доказ на користь адміністрації. Це використовується для внесення додаткових

коригувань бухгалтерського обліку та покарання компаній у випадках шахрайської поведінки... Різниця між простими презумпціями та правовими презумпціями в бухгалтерському обліку не є простою. Ця відмінність є актуальною, оскільки прості презумпції підлягають обмеженням, які відрізняють їх від правових презумпцій, головним чином у прямому переході (або відсутності) між доведеним фактом і фактом, що підлягає доведенню. Непрямий зв'язок типовий для простих презумпцій. Така безпосередність не виключає необхідності інтелектуального мислення при тлумаченні будь-яких засобів доказування. Прості презумпції часто використовуються за наявності неточних або зовнішніх бухгалтерських елементів, що вказують на серйозні бухгалтерські порушення, що, у свою чергу, полегшує та пришвидшує стягнення несплачених податків. Використання презумпцій при розрахунку податків не звільняє адміністрацію (йдеться про контролюючі органи. – Н.С.) від доведення спірного презюмованого факту (це дозволяє платнику податків негайно надати докази, що суперечать презумпції) [12, с.8-9].

Заслуговує на увагу підхід зарубіжних вчених щодо розуміння презумпцій в оподаткуванні. Є думка, що так зване «презумпційне оподаткування» (передбачувані податки) передбачає використання непрямих засобів для визначення податкових зобов'язань, які відрізняються від звичайних правил, заснованих на звітності платника податків. При цьому термін «презумпційне» використовується для позначення існування юридичної презумпції про те, що дохід платника податків не менший за суму, отриману в результаті застосування непрямого методу. Ця концепція охоплює широкий спектр альтернативних способів визначення бази оподаткування, починаючи від методів реконструкції доходу на основі адміністративної практики, які можуть бути спростовані платником податків, і закінчуючи справжніми мінімальними податками з базами оподаткування, визначеними законодавством.

Причини застосування презумпційних методів різні: 1) спрощення,

особливо стосовно навантаження на платників податків з дуже низьким обігом коштів і доходів (та відповідного адміністративного навантаження на перевірку таких платників податків); 2) боротьба з ухиленням від сплати податків або зловживання податковими пільгами (працює лише тоді, коли показники, на яких базується презумпція, важче приховати, ніж ті, що формують основу для бухгалтерського обліку); 3) надаючи об'єктивні показники для оцінки податків, презумпційні методи можуть призвести до більш справедливого розподілу податкового навантаження, коли звичайні методи, засновані на бухгалтерському обліку, є ненадійними через проблеми з дотриманням податкового законодавства платниками податків або корупцію; 4) спростовні презумпції можуть заохочувати платників податків вести належний облік, оскільки вони накладають на них потенційно вищий податковий тягар за відсутності такого обліку; 5) презумпції виключного типу можна вважати бажаними через їх стимулювальний ефект – платник податків, який отримує більший дохід, не повинен буде сплачувати більше податків (на наш погляд, це не діє у державах, де існує прогресивна шкала оподаткування. – Н.С.); 6) презумпції, що є мінімальними податками, можуть бути виправдані поєднанням причин (потреба в доходах, проблеми справедливості та політичні або технічні труднощі у вирішенні певних проблем безпосередньо, на відміну від того, щоб робити це через мінімальний податок) [30]. Як бачимо, презумпції в оподаткуванні не є тотожними презумпціям у податковому праві та законодавстві. Це обумовлено, зокрема, тим, що податок є економічною та правовою (юридичною) категорією (в останньому випадку йдеться саме про правові презумпції).

Дослідник С.В. Литвинов, ґрунтуючись на аналізі зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків, робить висновок про те, що у багатьох зарубіжних державах сформовані й успішно застосовуються податково-процесуальні норми, тобто сформовано податковий процес, який допомагає ефективно захищати права платників

податків. А також вчений звертає увагу на існуванні ефективних досудових формах захисту прав і законних інтересів платників податків [106, с. 189-194]. Подібний напрям дослідження активно застосовуватиметься і нами для пошуку потенціалу підвищення ефективності вітчизняного законодавства та системи гарантування реалізації прав платниками податків та їх захисту. При чому не лише як власне суб'єктивного права, але і як відповідної функції податкового права.

Коли говоримо про податковий процес, про податкові процедури, одразу привертають увагу наукові праці вітчизняного вченого, академіка М.П. Кучерявенка, який максимально розвиває цей напрям наукових і практичних досліджень.

«Складність процесуальної фактичної системи деталізується на декількох рівнях. З одного боку, мова може йти про складний суб'єктний склад, коли бере участь не просто представник владної та зобов'язаної сторони податкових правовідносин, але реалізація владних функцій покладається і на спеціального суб'єкта, що бере участь у спорі – суд. З іншого боку, складність її підсилюється характером зв'язків між елементами процесуального регулювання, в умовах чого затребуваними є не тільки податкове регулювання, але й ціла низка особливостей адміністративно-правового процесуального впливу на учасників податкового спору. При цьому, складаються умови, коли одна процесуальна дія обумовлює правомірність всіх наступних дій. Звернення з позовом до суду пов'язується з призначенням слухання, строками вирішення спору та документальним оформленням його результатів» [103, с.225; 100; 102].

Сучасний стан реалізації захисної функції в податковому праві України активно досліджує І. Березенко. Дослідниця зазначає, що всупереч задекларованій ідеології діяльності контролюючих органів у напрямі партнерських відносин з платниками податків, правове регулювання реалізації захисної функції в сфері оподаткування є неефективним [40, с. 27-35]. На разі

ми не робимо таких однозначних висновків, але виходимо із того, що значна кількість дослідників дійсно приходять до висновку про необхідність удосконалення майже усіх аспектів реалізації платниками податків своєї правосуб'єктності, не кажучи вже про підвищення ефективності захисту їх прав.

Так, Н.Л. Недодаєва розкриваючи проблемні питання захисту прав платників податків приходять до висновку про неефективність самої моделі відносин «держава-платник податків». На думку дослідниці, останній знаходиться в зобов'язальній позиції по відношенню до держави, хоча ця модель передбачає партнерство та паритетність [124, с. 42-45]. Ми поділяємо цю точку зору авторки та вважаємо, що одним із напрямів в даному дослідженні має стати вирішення на доктринальному рівні проблеми співвідношення обов'язку сплачувати податки із обов'язком держави дотримуватись прав платників. Водночас подекуди неефективна партнерська модель все ж таки залежить від правової природи податкових правовідносин, які є публічними правовідносинами. Звісно, платник податків бажає, щоб до нього ставилися як до рівної сторони, але такого апріорі не може бути у публічних правовідносинах. Саме через це правильніше вести мову не про партнерство чи паритетність у відносинах із податковими органами, а про сервісну функцію таких органів.

Відстоюючи партнерство і паритетність у податкових правовідносинах, наприклад, І.Г. Козинець вважає, що захист прав платників податків включає також обов'язок держави самостійно застосовувати контрольно-захисну функцію не лише до платників податків, але і до органів їх адміністрування та перевірки діяльності останніх [86, с. 92-93]. Спірність такої думки, на наш погляд, у тому, що будь-яка сторона будь-яких правовідносин може порушити законодавство. ПК України є ст. 21 «Обов'язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів», за порушення відповідних приписів передбачені відповідні заходи відповідальності. І це жодним чином не має

сприйматися як ознака партнерства чи паритетності сторін у податкових правовідносинах.

О.О. Шишов, досліджуючи теоретико-правові засади захисту прав платників податків, приходить до висновку про те, що це суб'єктивне право окремих учасників податкових відносин [191, с. 54]. Подібну точку зору має й О.О. Крестьянникова [96, с.333-338]. Хоча, на наше глибоке переконання, суб'єктивний прояв права на захист не може відмежовуватись від об'єктивного, оскільки це є прояв волі держави із реального дотримання гарантій прав платників податків. На цьому слід наголосити, оскільки в умовах децентралізації та деконцентрації публічного управління все більше відповідальності за практичне формування векторів державної політики, в тому числі в аспекті дотримання повноти прав платників податків та їх захисту, несуть самі платники. Через інститути громадянського суспільства та інклюзивності публічного управління вони повинні проявляти більшу активність в процесах формування системи державних гарантій своїх прав, а відповідно – адміністративно-правового та податково-правового забезпечення процесу їх захисту.

Автор М.В. Захарко розкриває відповідні механізми в своїх дослідженнях щодо сутності права платників податків на захист та способів його реалізація [73, с. 94-97] і наголошує, що держава повинна створювати більше можливостей саме для всебічної реалізації права платників податків, контролюючи при цьому не саму форму реалізації, а порушення встановлених імперативів у модусі поведінки платників податків.

Ми поділяємо такий підхід, вважаючи, що сучасні вимоги до процесу реалізації правосуб'єктності учасників будь-яких правовідносин значно розширюють утилітарність таких якостей як ініціативність, свідомість і відповідальність. Без цього платники податків перетворюються в безінклюзивних учасників, позбавлених (при чому з власного небажання) можливостей долучатись до процесу управління державними справами, в тому

числі в сфері податкових відносин.

На наше глибоке переконання, ефективність правового регулювання безпосередньо пов'язана із зворотнім зв'язком від об'єкту регулювання, що у випадку даного дослідження виражається через реакцію платників податків на повноту та ефективність засобів реалізації та захисту власних прав. У цьому і проявляється партнерство між державою та платниками податків, коли реакція останніх демонструє хибність чи коректність наряду державної політики, а також впливає на повноту інструментарію захисту власних прав.

До речі, критеріям класифікації засобів, способів і форм захисту прав платників податків також значна увага приділяється в працях різних вчених. Наприклад, С.В. Литвинов доходить висновку, що способи захисту прав платників податків залежать від характеру спірних правовідносин і конкретної мети захисту [107, с.181-186]. На думку О.О. Шишова, такий підхід є доволі слушним, оскільки дає розуміння саме захисту прав платників податків, а не права платників податків на захист [192, с. 221-225]. Також цитований автор пропонує виділяти такі форми захисту прав платників податків: юрисдикційні (судова та адміністративна); неюрисдикційні (самозахист, медіація) [192, с. 223].

В.Б. Марченко намагається вирішити питання про ефективність вибору інструментів та способів захисту прав платників податків [109, с. 89-94]. Щоправда його дослідження ґрунтуються виключно на аналізі діючого законодавства. Натомість ми наголошуємо на тому, що способи захисту прав платників податків можуть бути прямо і не визначені в законодавстві, а натомість представлені лише межі та рамки, що встановлюють модули відповідної поведінки суб'єктів податкових відносин.

Переважає більшість дослідників [43; 58; 73; 80; 93; 94; 106; 124; 126; 155; 170; 185 тощо] визначають таку тріаду способів захисту прав платників податків: адміністративно-правовий, судовий, самозахист (ми би додали сюди ще позасудовий захист). При чому майже всі дослідники утримуються від

оцінки найбільш ефективного способу із вказаних.

Інколи з-поміж групування способів захисту прав платників податків виділяють такі різновиди способів захисту прав, як способи захисту, спрямовані на зміну, припинення правовідносин; спрямовані на примушування здійснювати певні дії або прийняти відповідні акти; спрямовані на встановлення наявності або відсутності спірних правовідносин. Дане групування за сутнісною ознакою розширює пізнавальні можливості для визначення набору інструментів захисту прав, оскільки в якості основної детермінанти висуває не відновлення права, а досягнення певної мети при подальшому розвитку податкових правовідносин. Кожна мета так чи інакше стосується захисту порушеного права, але з точки зору фінансово-правової та податково-правової доктрини йдеться про зміну формату самих правовідносин. Тобто досягається загальна корекція модусів поведінки суб'єктів податкових правовідносин, а не відновлення порушеного права конкретного платника податків.

Вчені і практики схильні до думки про те, що судовий захист є більш стабільним та усталеним, в той же час адміністративний – більш оперативним і швидким у часі, менш фінансово витратним. Ми приймаємо цю точку зору за вихідну позицію для подальшого розвитку власної гіпотези відносно обов'язковості комплексного застосування всього інструментарію та всіх можливостей захисту прав платників податків і недопустимість обмеження державою у виборі одного із способів.

Як відмічає Д.Г. Мулявка, адміністративно-правові методи захисту нерідко бувають ефективнішими, ніж судовий захист, а судовий контроль не досяг необхідного рівня ефективності в Україні [123, с. 12-15]. Такий же напрям досліджень обрав і В. Косаняк, який концентрує увагу на дослідженні адміністративно-правової природи досудового або адміністративного порядку захисту прав платників податків [93]. Тут необхідно наголосити на тому, що ми свідомо не ототожнюємо досудовий та адміністративний способи захисту

прав, оскільки вважаємо, що перший є значно ширшим та включає в себе не лише механізми оскарження податкових рішень, але й інші форми, про які буде йтися далі, зокрема – про медіацію та бізнес-посередництво.

Методологічний аспект адміністративного регулювання податкових відносин та відповідного способу захисту прав платників податків досліджує О.М. Мінаєва. При чому авторка доходить висновку про те, що ефективність такого механізму захисту прав платників податків безпосередньо залежить від сумлінності виконання ними обов'язків, встановлених чинним законодавством [116, с. 14-16]. Дану тезу ми не поділяємо повною мірою, але беремо як базисну точку для доведення зворотної тези про те, що адміністративний спосіб захисту прав часто пов'язаний із такими негативними проявами як перевищення повноважень посадовими особами, корупційними складовими тощо. Це, за умови сумлінного виконання платниками податків власних обов'язків, призводить до зростання негативних настроїв та неприйняття державної податкової політики.

Юридичні гарантії захисту прав платників податків детально аналізує в своїх дослідженнях А.А. Роздайбіда, який намагається вирішити проблему забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів [155]. Такий же підхід у своїх дослідженнях використовує і В.Є. Федосова, яка пропонує розв'язати проблему порушення прав платників податків через перегляд самої побудови податкової системи та податкового навантаження [186, с.90-93]. На наше переконання, такий підхід не вирішує проблеми порушення прав, хоча і дає нове бачення перспектив розвитку податкових правовідносин з урахуванням особливостей обов'язку платити податки як юридичного феномену.

Подібну точку зору розділяє й Я.В. Греца, хоча дослідник вказує, що правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин не можна зводити лише до виділення форм і способів такого захисту [58]. Тут слід зауважити на існуванні декількох

наукових підходів щодо визначення сутності податкових правовідносин, а, відповідно, і до концепту захисту прав платників.

Інколи виникнення податкового зобов'язання прив'язують до податкового менеджменту в організації господарській діяльності платника податків. Держава вказаними авторами визначається лише як суб'єкту контролю за процесом адміністрування та стягнення податків. Натомість багато інших вчених [43; 58; 73; 86; 109; 130; 155 та ін.] дотримуються позиції, що податкові правовідносини це самостійний вид відносин, де держава та платники податків виступають на паритетних засадах, а, отже, мають взаємний обсяг прав та обов'язків. Своє бачення паритетності у податкових правовідносинах ми виклали вище, тому на разі не будемо повторюватись.

Автор С.Г. Зицик також досліджує співвідношення адміністративних і судових методів та вважає, що це – різні процедури захисту, які не повинні протиставлятися одна одній, створювати збалансований механізм реалізації прав платників податків, навіть якщо вони були порушені [75]. Такий підхід нами цілком сприймається та використовується в межах даного дослідження.

У дослідженнях Л.М. Касьяненко та В.В. Чайки ми знаходимо чітку позицію вчених щодо необхідності відмовитися від своєрідної монополії судової форми захисту [78, с. 8-10]. На наше глибоке переконання, і самозахист, і позасудовий захист прав у широкому розмінні поширюються на захист прав у публічних і приватних правовідносинах.

М.В. Жернаков також досліджує в своїх роботах самозахист, як форму реалізації суб'єктами правовідносин свого права на захист [66]. Можна було б говорити, що вчений займається надмірним формалізмом вирішуючи суто теоретичні питання співвідношення права на захист та самого процесу захисту порушених прав. Проте, аналізуючи його роботи більш детально, приходимо до висновку про доцільність практичного використання позиції про потенціал самозахисту порушеного права.

Справа в тому, що держава не визначає вичерпний перелік засобів і

способів самозахисту порушених прав платників податків, а лише встановлює межі для застосування тих чи інших правових інструментів. Останні в своєму «довільному» використанні та поєднанні кожним окремим суб'єктом правовідносин, набувають відповідних обрисів модусу поведінки, які характерні лише до субінституту самозахисту.

А.В. Боксгорн також у своїх дослідженнях дотримується позиції про ефективність самозахисту прав платників податків перед усіма іншими формами та засобами [41, с. 84-87]. Нами нижче буде приділена окрема увага розвитку вказаного виду захисту прав платників, оскільки той потенціал, який на сьогодні може бути розкритим через використання досвіду ЄС та зарубіжних країн, особливо за умови євроінтеграційних процесів, вбачається нам більш перспективним ніж інші судовий та адміністративний захист.

Доволі значний обсяг сучасних наукових пошуків стосується аналізу альтернативних форм захисту прав платників податків, зокрема таких, як медіація, бізнес-омбудсмен, бізнес посередництво тощо. Роботи науковців в даному аспекті привертають увагу передусім завдяки тому регуляторному потенціалу, який в собі містять відповідні процедури.

Наприклад, Л. Церетелі [188] у своїх роботах розглядає медіацію як головну альтернативу судовому порядку вирішення податкових спорів. І хоча дана процедура є певною новелою для вітчизняної практики врегулювання саме податкових спорів, все ж таки її застосування значно зменшує рівень ризиків виникнення правових конфліктів між державою та платниками податків саме після застосування медіації.

Податкову медіацію як інструмент вирішення податкових спорів розглядають й І.К. Шушакова, І.Д. Грабова, І.В. Дем'янова. На їхню думку, «податкова медіація – це спосіб вирішення податкових спорів між податковими органами та платниками податків, що ґрунтується на принципах презумпції правомірності рішень і добросовісності платника податків, дозволяє вирішувати податкові спори на етапі досудового розгляду за участю

медіатора» [193, с. 320]. Подібну позицію розвиває в своїх дослідженнях й О.В. Горецький [53].

Деякі автори схильні вважати, що застосування податкової медіації найбільш доцільним є на етапі досудового вирішення спору [135].

Ми підтримуємо та розвиваємо наведену точку зору, намагаючись в межах даного дослідження виявити не лише утилітарність податкової медіації, але й засоби мінімізації її негативних наслідків для вирішення податкових спорів. Слід наголосити, що нами не сприймається безапеляційно жодна із позицій вчених стосовно ефективності того чи іншого способу захисту прав платників податків, що дає змогу застосовуючи методи плюралізму та компаративістики визначити власну позицію та розкрити переваги й недоліки кожного із способів.

Також науковці наголошують на тому, що спеціалізовані податкові омбудсмени, зокрема, досягли дуже задовільних результатів у різних країнах світу. Такими прикладами є, зокрема: Національний адвокат платників податків США (U.S. National Taxpayers' Advocate), Мексиканський орган захисту прав платників податків (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON). Інші спеціалізовані податкові омбудсмени (South Africa's Tax Ombud, Chile's DEDECON, Canada's Taxpayers' Ombudsman, Spain's Consejo para la Defensa del Contribuyente, France's Médiateur des ministères économiques et financiers, Colombia's and Peru's Defensorías del Contribuyente, Pakistan's Federal Tax Ombudsman as well as Australia's Inspector General of Taxation) мають конкретні повноваження щодо розслідування скарг щодо процесуальних прав. Як і Генеральний інспектор Австралії з податків, податковий омбудсмен може мати спеціальні повноваження для отримання інформації. Це сприяє ефективності його розслідувань. Слід зважати на той факт, що залежно від структури процедури, платники податків повинні спочатку вичерпати внутрішні засоби правового захисту в межах уповноваженого органу, перш ніж звертатися до податкового омбудсмена.

Омбудсмени діють незалежно, вони не обов'язково виступають адвокатом платника податків. Неформальні процедури податкового омбудсмена можуть прояснити процедурні питання для певних платників податків і загалом покращити адміністративні процедури. За певних обставин податковий омбудсмен може вжити додаткових захисних заходів, таких як компенсація платникам податків фінансових збитків, спричинених неналежним адмініструванням [6, с. 406-407]. В Україні таким омбудсменом є Рада бізнес-омбудсмена.

Ефективність того чи іншого способу захисту є певною мірою оціночною категорією. Що вважати ефективністю захисту: витрачений час? менші витрати? зниження репутаційних ризиків (для платників податків це особливо важливо при роботі з контрагентами)? тощо. На наш погляд, ефективність – це досягнення бажаного результату. Трапляються випадки затягування судового розгляду і для однієї чи навіть для обох сторін це може бути інструментом для досягнення поставленої на цьому етапі мети. Хтось готовий вкладати значні кошти на правову допомогу, на представництво своїх інтересів у суді, оскільки це також є свідченням фінансових можливостей, готовності йти до мети тощо. Ми не можемо однозначно стверджувати, що судовий спосіб захисту прав платників податків за своєю ефективністю превалює над іншими способами захисту. На сьогодні розвиваються позасудові способи захисту прав, що об'єктивно відображає загальний тренд розвитку податкового законодавства і процесуального законодавства, яке регулює окремо і судовий, і позасудовий способи захисту прав. Хоча тут дійсно слід наголосити на тому, що наприклад, Кодекс адміністративного судочинства України, хоча і передбачає позасудові процедури та навіть досудове врегулювання спорів, в тому числі податкових, однак має чіткий акцент на детальне забезпечення саме судового захисту прав платників податків.

Це не означає не пристосованість адміністративного процесуального чи будь-якого іншого процесуального законодавства до позасудового

врегулювання спорів, які виникають через порушення прав платників податків. Натомість, процесуальне законодавство не є вичерпним з точки зору ефективності способів та інструментів захисту права, а законодавство демократичних країн взагалі характеризується значним рівнем свободи модусів поведінки учасниками правовідносин під час захисту власних прав.

Відстоюючи свою позицію в даному питанні, ми виходимо із статистичних даних щодо стійкого тренду до збільшення кількості податкових спорів, особливо строків їх вирішення та причин надмірного затягування в адміністративному і судовому способах захисту. Так само, використовуючи наукові доробки провідних фахівців в галузі фінансового та податкового права, регулювання податкових правовідносин, а також аналізуючи існуючу правозастосовчу практику ми ставимо перед собою за мету виявити доктринальні проблеми врегулювання податкових спорів. Не може так бути, що всі без винятку форми, способи, інструменти захисту права є недієвими, так само як і кожна окрема має певну переваги та недоліки. Однак слід звернути окрему увагу і на модус поведінки самих платників податків, рівень їх правосвідомості та інклюзивності в процеси нормотворчості.

Натомість останнім часом намітився один доволі прогресивний тренд наукових пошуків, який стосується захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. Таку предметну сферу для власних пошуків визначили, наприклад, Ю.О. Костенко та Т.О. Шувалова, які розкривають особливості та, головне, доцільність змін в податковій сфері в аспекті забезпечення захисту прав та інтересів платників податків з точки зору безпекових потреб держави та суспільного запиту на можливість часткового обмеження окремого кола громадянських прав [94]. Зміни у способах захисту прав платників податків під час дії воєнного стану досліджують не лише науковців, але й практики. Так Б. Трохимець зазначає на тому, що основний тренд – акцент на потребах держави – не повинен сприйматись платниками податків як необхідність, оскільки останні сплачують податки, а, отже, вже спрямовують власні зусилля

на забезпечення держави бюджетними коштами через податкові надходження. У скрутних умовах держава підтримує платників податків: мораторій на проведення податкових перевірок, можливість самостійного виправлення помилок в деяких документах, підтримка тих, хто обрав спрощену систему оподаткування тощо [179]. На наше переконання, держава не повинна перекладати надмірний тягар забезпечення власних безпекових потреб на платників податків, а тому на зміну тенденціям на обмеження прав має прийти податкове стимулювання.

Загалом, проблематика часткового обмеження прав та свобод платників податків під час дії правового режиму воєнного стану нами буде розглядатися більш уважно в межах даного дослідження. Хоча слід наголосити і на тому, що право на захист в жодному випадку не може бути обмеженим. Можуть бути скорочені певні інструменти фактичного захисту, але саме по собі це право є виключним з точки зору демократичного ладу та входить до системи базових охоронюваних державою цінностей.

1.2. Концептуально-правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків.

Практична реалізація прав і законних інтересів платників податків безпосередньо пов'язана із дією рушійних елементів в загальній системі правовідносин з приводу адміністрування, сплати та стягнення податків. Реалізація права – це завжди вольова дія, але характер та обсяг реалізації, а також умови – часто залежать не лише від суб'єкта-платника податків, а скоріше від держави, яка формує відповідні правові приписи та наповнює змістом правову реальність. Що ж стосується захисту прав, то сама необхідність реалізації захисту прав пов'язана значною мірою також із діяльністю держави, в особі її контролюючих органів, але не тільки. До того ж захист прав платниками податків застосовується лише тоді, коли на їх думку їх права порушуються чи обмежуються. Тому реалізація права завжди є категорією більш ширшою для сприйняття в якості способу існування суб'єкта правовідносин у відповідних, створених умовах, обставинах, факторах дії правової реальності.

В обох випадках відбувається активна вольова дія з боку платників податків, але модуси поведінки, які є практичним проявом їх суб'єктивної волі, забезпечують досягнення мети діяльності платників виключно під впливом або за допомогою тих зовнішніх рушійних сил, що в свою чергу є зовнішнім проявом створених державою умов правової реальності. Останнє розкривається через категорію «механізм», яка є однією із центральних для правової науки, оскільки приводить в рух всю систему правових норм, реалізуючи на практиці характер, форму та цілі владно-управлінського впливу у формі регулювання суспільних відносин.

Реалізація та захист прав платників податків здійснюються з урахуванням тих механізмів, які закладаються законодавцем в систему регулювання, в нашому випадку – правовідносин у податковій сфері. Тому виникає

необхідність провести аналіз сутності та визначити концептуальні елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав вказаних вище суб'єктів правовідносин.

Слід наголосити, що наразі категорія «фінансово-правовий механізм» не має свого визначення в доктрині правової науки. Дослідники недостатньо приділяли уваги саме такій конструкції правового механізму, а тому для нас важливим є вивчення окремих складових вказаної категорії для опрацювання власного концепту такого механізму та його структури.

Передусім доцільним є з'ясування сутності поняття «правовий механізм». Тут слід зауважити, що так би мовити «механістичний» підхід до термінології правової науки, особливо до науки фінансового права, характеризується використанням самої категорії «механізм» у поєднанні із іншими правовими категоріями з метою детермінації цілком конкретного вузько спеціального предмета чи явища.

Так, частіше за все використовується категорія «механізм правового регулювання», через який розкривається динамічний характер норм права та їх регуляторної здатності. «Механізм реалізації права» частіше за все використовується для цілей відображення способу та форми практичної правореалізації дії норм права, міжнародних актів, положень законодавства. Ми знаходимо обґрунтування саме цієї правової категорії в роботах, Т.М. Заворотченка [71], В. Князева [81], Л.І. Летнянчина [105] тощо.

Окремо слід виділити категорію «державно-правовий механізм», розуміння якої також впливатиме на сутнісне наповнення поняття «фінансово-правовий механізм», оскільки податкова сфера є однією із найбільш зрегульованих державою, та зазнає найбільшого втручання з боку органів контролюючих влади. Концептуалізація категорії «державно-правовий механізм» відбувалась в роботах вчених на перетині правової науки та науки державного управління, зокрема в працях Н.В. Дараганової [61], Б.А. Кормича [90], О.Г. Середи [167], О.В. Радченка [150], О.В. Федорчака [183] та ін.

Натомість використання як такої категорії «правовий механізм» досить часто прив'язується до розкриття певних юридичних регуляторів, регуляторної політики держави в різних сферах суспільного буття, а також пов'язують із верховенством права.

За матеріалами Європарламенту згідно з верховенством права, повноваження уряду обмежені законом і можуть здійснюватися лише на підставі закону. Незалежна судова система є необхідною для гарантування такого стану речей, і мають бути запроваджені відповідні процедури, включаючи засоби правового захисту, щоб гарантувати, що особи можуть захищати свої права та ініціювати судовий перегляд дій уряду. Верховенство права було незмінною базовою цінністю Європейського Союзу з моменту його створення, а принципи верховенства права були закріплені в прецедентному праві Європейського Суду (ЄС). Сама структура ЄС ґрунтується на спільній відповідальності за дотримання та забезпечення виконання права ЄС, що є спільним завданням ЄС та національних судів. Верховенство права в державах-членах, принаймні у сферах, що охоплюються правом ЄС, є таким чином необхідним для належного функціонування Союзу та його правової системи. Крім того, верховенство права є однією з фундаментальних цінностей ЄС, закріплених у статті 2 Договору про Європейський Союз, яку повинні дотримуватися держави-члени, зокрема в сферах, що не охоплюються правом ЄС. Якщо державу-члена ЄС підозрюють у порушенні верховенства права, існує низка процедур для перевірки цього та, за потреби, виправлення ситуації. По-перше, існує три «м'які» механізми, які не призводять до юридично обов'язкових результатів, проте мають певний політичний резонанс і можуть розглядатися як підготовчий крок до судових дій. До них належать перехідний «спеціальний механізм співпраці та перевірки» (включений до Акта про приєднання Болгарії та Румунії), система верховенства права Комісії та щорічні діалоги Ради з питань верховенства права. Окрім цих «м'яких» механізмів, також доступні три правові процедури, які, у разі їх завершення,

можуть призвести до юридично обов'язкових результатів. По-перше, Комісія може порушити провадження про порушення, якщо ймовірно порушення також може становити порушення конкретної норми права ЄС. По-друге, національні суди держави-члена, в якій порушено верховенство права, можуть звернутися з попередніми питаннями до Європейського суду, щоб отримати рекомендації щодо тлумачення права ЄС з метою оцінки сумісності національного законодавства. Зрештою, може бути запущена процедура порушення цінностей, що може призвести до призупинення прав членства держави-члена [18, с. 1].

На думку Н.Г. Єршової, «правовий механізм, будучи складним утворенням, не підміняє собою інші, раніше сформовані юридичні понятійні конструкції, а тому більш вивчені, хоча деякі й не усталені (зокрема, «норми права», «форми права», «механізм правового регулювання», «механізм дії права», «механізм реалізації права», «механізм правозастосування», «правові засоби», «правова процедура (процес)»), не те що якусь одну з них чи певну їх групу, але, якщо мовиться про механізми, – й усю сукупність загалом (тобто правові механізми не є простою сумою механізмів у юридичній площині)» [65, с. 181]. Слід наголосити, що «правовий механізм» хоча і є змістовно близьким до категорій «механізм правового регулювання» та «юридичні засоби», водночас має власну специфіку та відрізняється від них саме через динаміку взаємозв'язку його структурних елементів із суб'єктно-об'єктним складом правовідносин, на регулювання яких він спрямований.

Фактично, саме за допомогою правових механізмів здійснюється гарантована державою реалізація завдань правового регулювання, законодавчого, владно-управлінського та адміністративного впливу на суспільні відносини. Це розкриває телеологічний аспект функціонування правових механізмів і їх призначення для держави та суб'єктів правовідносин. Правові механізми є продуктом держави, як суб'єкта регулювання суспільних відносин. А тому їх створення в конкретній сфері суспільного буття залежить

від тих умов, які визначені, гарантовані самою державою та закріплені на законодавчому рівні.

Вчена Т.І. Тарахонич підходить до визначення сутності правового механізму з точки зору системного підходу виділяючи його структурну єдність та логічну послідовність засобів, які виконують специфічні завдання та функції, здійснюють вплив на свідомість та поведінку суб'єктів правовідносин [172, с. 14-16]. Ми погоджуємось із дослідницею стосовно того, що правові механізми визначають внутрішню будову всієї системи правового регулювання. Водночас, слід наголосити на тому, що навіть не дивлячись на їх системно утворюючу природу та динамічний характер, функціональне призначення правового механізму не завжди досягається на стільки чи в такий спосіб, як це передбачається на етапі нормотворчості.

Саме за рахунок правового механізму відбувається видимий процес реалізації права, «втіленням норм права у практичні дії суб'єктів правовідносин» [44, с. 13]. Завдяки правовому механізму «нормативність права переводиться в упорядкованість суспільних відносин, задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється та забезпечується правопорядок» [184, с. 147-148]. Іншими словами, правові механізми – це рушійна сила правого впливу на суспільні відносини, зокрема, на податкові, що втілюються в конкретних зв'язках між правовою нормою та модусом поведінки учасників таких правовідносин.

Дещо з іншої позиції підходить до розуміння правового механізму Т.П. Мінка, вказуючи скоріше на його демонстраційній ролі, оскільки він показує як здійснюється правове регулювання і є загальним порядком дії права [117, с. 125]. Тобто вчена змінює акценти дослідження правового механізму, виставляючи на перші ролі саме регулювання, а механізм визначає як статичний елемент, так би мовити архітектурну будову правореалізації. Автор О.В. Стукаленко зауважує, що правовий механізм показує, як саме здійснюється правове опосередкування (нормування, регулювання, охорона та

захист) суспільних відносин [171, с. 24-25]. Ми, у свою чергу, схильні до думки, що правовий механізм – це елемент, що надає динаміки правовому регулюванню, він не може розглядатися поза самою дією норми права. Якщо ми говоримо про його структуру, то вона може бути схематично зображена як сукупність елементів (архітектура), але правовий механізм не може існувати поза діяльністю (реалізацією правосуб'єктності) учасників суспільних відносин.

Правовий механізм розглядається як функціональна частина правової системи. Навіть якщо його спрощено представити у вигляді сукупності послідовно організованих взаємопов'язаних між собою юридичних засобів, то ми не зможемо представити його функціональну спрямованість без конкретних дій. Це вже характеризує його як архітектоніку (динамічну структуровану побудову) практичного виразу дії правової норми в конкретний момент часу на конкретних учасників суспільних відносин.

Слід також наголосити на тому, що правовий механізм існує і без участі держави в конкретних правовідносинах. Так, він закладається та формується державою, але не є атрибутом її регуляторного впливу в усіх без виключення сферах суспільного буття. Правовий механізм існує навіть тоді, коли держава «не встигає» за розвитком суспільних відносин, а тому їх учасники повинні виходити із аналогії закону чи права, із певних звичаїв, що можуть і не бути нормою права в прямому розумінні, але створює правовий механізм, як засіб універсального регулювання взаємовідносин між суб'єктами, які такого регулювання потребують. Наприклад, до закріплення у ПК України норм, що стосуються належної обачності (ст. 112), суб'єкти податкових правовідносин інтуїтивно створювали для себе підґрунтя добросовісної поведінки платника податків, контролюючі органи формували практику належного управління у сфері оподаткування. Детальніше про це йдеться у працях професора О.А. Музики-Стефанчук [122; 121; 131, с.198-206].

На підтвердження нашої думки також згадаємо працю вченого

О.М. Куракіна, в який він аргументовано доводить те, що правовий механізм спрямований на результативне втілення правових норм у життя за допомогою різноманітних правових засобів [98]. Застосування дослідником процесного підходу також доводить тезу про недоцільність розглядати правовий механізм як суто статичну категорію, як структурне бачення моделі правовідносин та способів їх регулювання з боку держави. При цьому, завжди слід враховувати динамічність процесу державно-правового. Для нас дана теза має вихідне значення в контексті розвитку правового механізму, його еволюції, особливо в сфері регулювання податкових відносин.

Таким чином, нам видається за доцільне визначити правовий механізм як сукупність визначених нормами права, встановлених державою або вироблених практикою правовідносин, пов'язаних між собою та структурно вибудованих елементів, через спільну дію яких реалізується регуляторна дія права, а учасники правовідносин реалізують власну правосуб'єктність.

Визначивши першу частину досліджуваної нами категорії – фінансово-правовий механізм – доцільно звернутися до другої його змістовної частини. Враховуючи специфіку даного дослідження вбачається за доцільним викласти порівняльний аналіз найбільш поширених та влучних дефініцій категорії «фінансовий механізм» (табл. 1.1). При цьому слід розуміти, що передусім його змістовне навантаження має фінансово-економічне спрямування. Тому для цілей дослідження в контексті фінансово-правової науки ми спираємось на тих детермінантах наведених нами дефініцій, які мають безпосереднє відношення до податків як предмету фінансових відносин, і одночасно – економічному феномену.

Таблиця 1.1.

Підходи вчених до визначення змісту категорії «фінансовий механізм»¹

Автор	Фінансовий механізм – це
-------	--------------------------

¹ У наведеній таблиці ми не цитуємо визначення тих чи інших авторів, оскільки подекуди вони відсутні. Водночас ми викладаємо наше авторське узагальнення думок у контексті конкретних аналізованих праць.

Алексєєв І.В., Кузнецов Я.В. [1]	сукупність видів, форм і методів організації фінансових відносин
Артус М.М. [36]	схема управління фінансами, яка включає механізми управління фінансовими відносинами і грошовими фондами
Дідик Л.М. [63]	сукупність стимулів, важелів, інструментів, форм і способів регулювання економічних процесів і відношень
Загорський В.С. [72]	сукупність способів організації фінансових відносин
Зятковський І.В. [76]	сукупність форм і методів формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення фінансової діяльності підприємства
Ковалюк О.М. [84]	система дії фінансових важелів, яка виражається в організації, плануванні й стимулюванні фінансових ресурсів
Опрарін В.М. [127]	механізм реалізації фінансової політики, складна система впливу на різні сторони діяльності окремих суб'єктів
Поддєрьогін А.М. [134]	система управління фінансами, призначена для організації взаємодії фінансових відносин і грошових фондів з метою оптимізації їхнього впливу на кінцеві результати його діяльності
Тимошик Н.С. [178]	комплекс фінансових важелів і методів впливу на соціально-економічний розвиток добробуту населення та суспільства в цілому.

До речі М. М. Артус, Л. М. Дідик, А. М. Поддєрьогін, Н.С. Тимошик у структурі фінансового механізму виділяють саме управлінський вплив на фінансові ресурси, пов'язуюючи його з дією фінансових важелів. Такий підхід є подібним до управлінсько-регуляторного впливу правового механізму на правовідносини в цілому. Щоправда, на відміну від фінансового, правовий механізм характеризується максимально широким рівнем диспозитивності, що в нашому конкретному випадку, пов'язано із державними гарантіями реалізації платниками податків власної правосуб'єктності всіма доступними засобами.

Інколи фінансовий механізм розглядають як засіб практичної реалізації фінансових відносин у фінансовій діяльності підприємства; засобом реалізації

управлінських рішень щодо формування, розподілу та використання фінансових ресурсів; засобом реалізації впливу фінансів на господарську діяльність підприємств [114, с. 177]. За такого бачення йдеться не про правову природу впливу чи регулювання суспільних відносин. Тому слід чітко розмежовувати фінансовий механізм і фінансово-правовий механізм.

Фінансово-правові механізми розробляються тими суб'єктами управління публічних фінансів, які були уповноважені на здійснення владно-управлінського впливу.

Автор І. В. Гусейнов зазначає, що «на загальнонауковому рівні відсутній єдиний підхід чи усталений постулат відносно однакового розуміння більш загальної категорії та поняття – «механізму» у контексті реалізації правових норм, що негативно впливає на процес становлення та однакового розуміння проблематики регулювання відносин за його допомогою. Натомість, вживання того чи іншого терміну повинно бути виправданим та актуальним, оскільки наявність численних термінологічних конструкцій та дефініцій, які не мають жодного теоретико-прикладного значення лише пригальмовують процес розвитку науки та постають передумовою для правових колізій» [59, с. 23]. Вчений демонструє необхідність вироблення єдиного уніфікованого підходу до розуміння категорії фінансово-правовий механізм, вважаючи його центральним елементом доктринального розуміння та обґрунтування регуляторного впливу і норм права, і держави на фінансово-правові відносини.

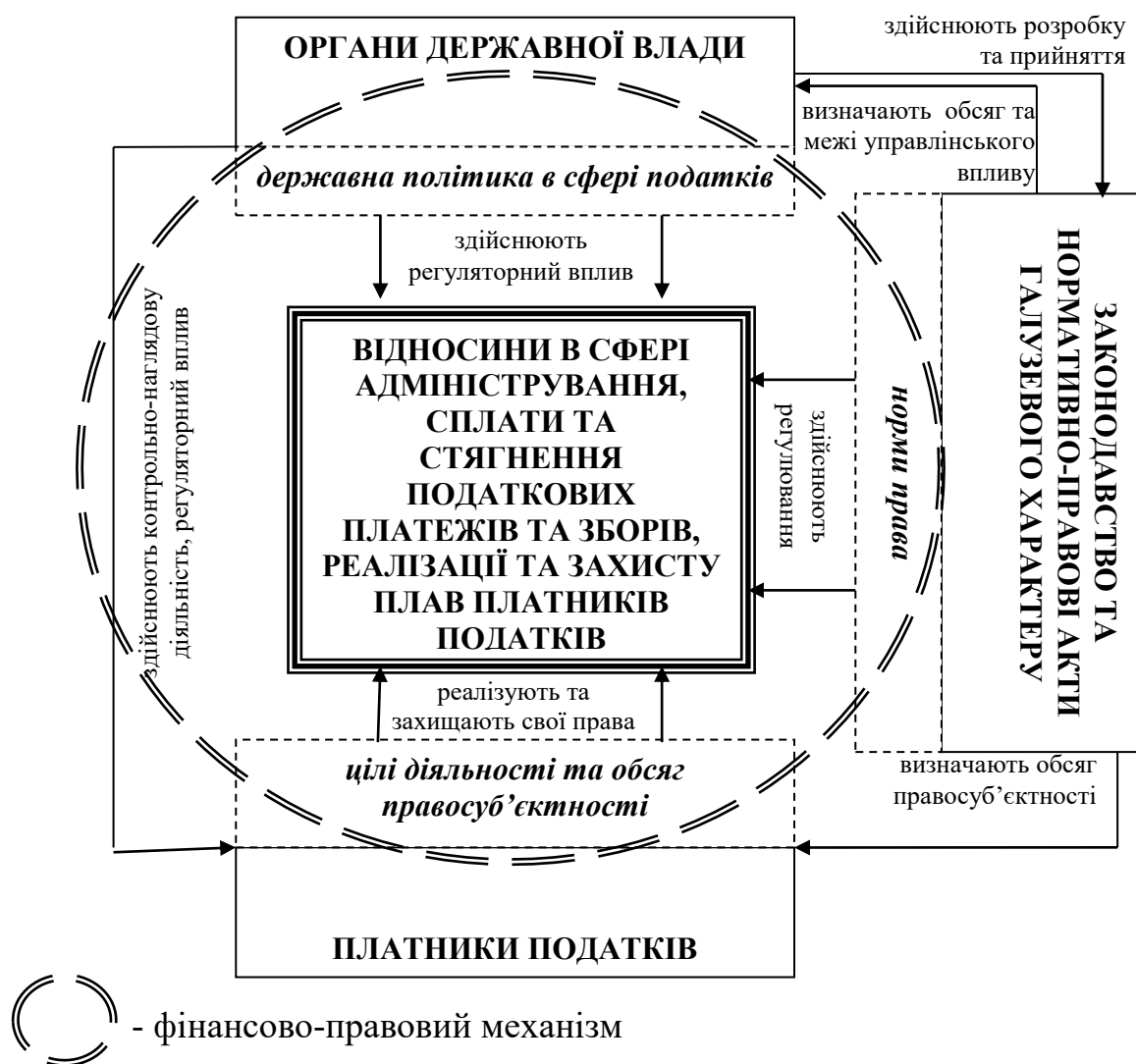
Деякі науковці обстоюють підхід, за якого фінансово-правові механізми – це комплекс спеціально розроблених і законодавчо закріплених в державі форм і методів створення й використання фінансових ресурсів для забезпечення економічного розвитку та соціальних потреб громадян. Це методичні, організаційні й правові положення та заходи, які визначають функціонування фінансів в економіці держави. Його призначення зводиться до двох основних функцій – фінансово-правового забезпечення й фінансово-правового регулювання економічних і соціальних процесів у державі [83,

с. 14-18]. Проте конкретизуючи застосування фінансово-правового механізму в процесі захисту власних прав платниками податків, дослідники дотримуються позиції, що під ним слід розуміти сукупність правових і організаційних засобів (способів, методів), передбачених законодавством які утворюють відповідну систему, що повинна забезпечувати адекватне обмеження майнових прав платників податків при виконанні обов'язків зі сплати податку.

Ми підтримуємо підхід, за якого механізм захисту прав платників податків є послідовним рухом від початкового етапу до подальшого, що здійснюється відповідно до норм законодавства. Це пояснюється тим, що у фінансовому та податковому праві для регулювання відповідних відносин застосовується метод владних (державно-владних) приписів, що є віддзеркаленням фінансово-правового імперативного методу і несе всі сутнісні характерні ознаки останнього.

Підсумовуючи викладене вбачаємо за необхідне сформулювати власне авторське визначення категорії *фінансово-правового механізму* як взаємопов'язаної, установленної правом або суб'єктами відносин сукупності елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, на відносини, які виступають предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність (реалізація, зміна, захист) та правове положення їх учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством. Дана дефініція, хоча і уявляється складною у порівнянні із наведеними вище, але, на наше переконання, відрізняється своєю змістовною точністю та встановленням видимого зв'язку між фінансовим і правовим елементами, які формують аналізований нами механізм. Всі фінансово-правові механізми мають тотожну архітекtonіку та структурний склад елементів, що пояснюється єдністю засад і принципів доктрини фінансово-правової науки. Концептуальне бачення структурної організації фінансово-правових механізмів з особливостями, притаманними процесу

реалізації та захисту прав платників податків викладено на мал. 1.1. Наголосимо, що навіть в цьому сегменті фінансових відносин структурна будова вказаного механізму може варіюватися в залежності від об'єкту та мети правовідносин.



Мал. 1.1. Концептуалізація структури фінансово-правових механізмів

Наведена концептуалізація структурної будови фінансово-правових механізмів одразу звертає на себе увагу тим, що ми залишаємо за межами його архітектоніки суб'єктний склад правовідносин. Центральне місце в ньому займає синергетичний ефект від спільного регуляторного впливу фінансових

та правових важелів, тоді як інституційна складова виступає своєрідним контуром, в якому реалізується дія конкретного фінансово-правового механізму. Його функціональне наповнення обумовлюється правовим статусом та обсягом правосуб'єктності учасників таких відносин

Цілісний регуляторний цикл фінансово-правових механізмів відповідає трьом засадничим стадіям:

- перша – формування потреб, мети діяльності та способу реалізації прав платниками податків в межах власної правосуб'єктності;

- друга – власне правовідносини, що втілюється у виникненні та реалізації суб'єктивних прав і обов'язків платників податків та інших учасників відносин з приводу адміністрування, сплати та стягнення податків і зборів;

- третя – здійснення контрольно-наглядової та моніторингової діяльності з боку держави за процесом реалізації платниками податків та іншими учасниками відносин власних прав і обов'язків. На даній стадії контролюючі органи нерідко стають учасникам відносин, у яких виникає низка зобов'язань перед платниками податків, зокрема щодо гарантування прав останніх та дотримання приписів при перерозподілі податкових надходжень.

Таким чином, ми зосереджуємо пізнавальний вплив не на загальному праворегулюванні фінансових відносин, а на рівні розкриття правосуб'єктності платників податків у процесі реалізації ними прав при досягненні власних цілей (йдеться про приватний інтерес) і сукупності способів, засобів, інструментів їх захисту. За умови такої структури фінансово-правових механізмів ми можемо оцінити конкретний правореалізаційний процес, а, отже, й ефективність регуляторного впливу конкретної норми права та заходу владно-управлінського впливу вже з боку держави. Таким чином, фінансово-правові механізми розглядаються нами як демонстрація окремих стадій регуляторного процесу, тобто засіб зворотного зв'язку в системі державного регулювання відносин в податковій сфері.

Що ж стосується динаміки праворегуляторної дії фінансово-правових механізмів, то тут слід навести низку важливих застережень:

- законодавство встановлює загальні правила, вимоги та межі реалізації учасниками правовідносин, вказаних на мал. 1.1, власної правосуб'єктності, але не виключає свободу їх вибору щодо форми, способу та засобів її реалізації. Держава, через систему права окреслює риси та визначає характер державно-правового регулювання, що дає платникам податків уявлення про обмеження, заборони та перспективи й потенціал їх розвитку. Розкриття такого потенціалу та досягнення цілей правовідносин є основним напрямом еволюції структури самих відносин в сфері оподаткування. Це стосується і появи новітніх платіжних засобів, і технології блокчейну тощо. Держава традиційно не встигає охоплювати власним регуляторним впливом подібні новації, що вона і компенсує через визначення засадничих принципів поведінки платників податків. Це означає, що останні отримують свободу реалізації власної правосуб'єктності, але і обмеження встановлені законом;

- суб'єкти державно-правового регулювання наділяються повноваженнями відповідно до законодавства, яке в той же час встановлює межі недопустимості їх перевищення. Фактично формується дві площини, обмежені рамковими принципами функціонування в них відповідних суб'єктів: одна площина – це відносини в сфері податків; інша – регуляторні і контролюючі органи. Останні реалізують свою функцію та забезпечують досягнення цілей державної політики через практичний вираз їх повноважень: засоби, заходи, способи та форми державно-управлінського впливу;

- у процесі правозастосування органи державної влади досягають цілі державної політики, в тому числі шляхом контролю та нагляду за недопустимістю порушення платниками податків законодавчо визначених правил. Проте у випадку юридичної невизначеності (відсутності чітких правових норм щодо конкретного предмету чи форми відносин), органи державної влади продовжують і зберігають за собою обов'язок здійснювати

державно-управлінський вплив. Це означає, що відбувається пристосування наявного інструментарію державно-правового регулювання до новацій.

Важливо зазначити, що запропонована нами концептуальна будова фінансово-правового механізму відображає динамізм процесу регулювання у податковій сфері. Зв'язок між різними його елементами є постійним. Враховуючи об'єктивні перманентні зміни і законодавства, і структури органів державної влади, а також інструментарію державно-владного впливу – відбувається їх стійкий взаємний вплив, що змінює контури податкових відносин як об'єкту державного регулювання. Мова не йде про обмеження, навпаки – розширення можливостей реалізації платниками податків власної правосуб'єктності. Це, в свою чергу, обумовлює відповідні зміни законодавчого забезпечення, функціонального та інституційного, але самі фінансово-правові механізми залишаються незмінними у своїй будові.

Окремо слід звернути увагу і на ту обставину, що правове забезпечення процесу реалізації та захисту прав платниками податків на національному рівні здійснюється не лише за рахунок законів, що приймаються Верховною Радою України, але і нормативно-правових актів підзаконного та галузевого характеру, що видаються Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів, Державною податковою службою України тощо, які здійснюють практичне втілення владно-управлінського впливу в сфері податкових відносин. Такий вплив забезпечується шляхом розробки галузевих інструкцій та нормативно-правових актів вузького спрямування. З точки зору досягнення цілей державного регулювання, деталізація відповідних процедур, засобів та способів впливу з боку суб'єктів державної податкової політики на відповідну об'єктну сферу, спрямована на ефективність, яка забезпечується деталізацією регуляторних процедур. З іншого ж боку така деталізація спричиняє надмірне нагромадження нормативно-правових актів, що відповідним чином збільшує навантаження на регуляторні органи та породжує ситуацію із дублюванням повноважень та невизначеністю сфер відповідальності.

Децентралізація та деконцентрація влади передбачає вузьку спрямованість функціонування окремих суб'єктів державного регулювання. З точки зору платників податків, така децентралізація спричиняє збільшення кількості регуляторів, що традиційно призводить до гальмування інтенсивності їх діяльності. На наше переконання, без галузевих нормативно-правових актів досягнення цілей державної політики в податковій сфері є вкрай складним. Тому основним завданням наукового пошуку в даному аспекті механізму державно-правового регулювання ми вбачаємо пошук оптимального балансу між уніфікацією та спеціалізацією регуляторного впливу відповідних суб'єктів, наділених владно-управлінськими функціями в частині забезпечення повноти реалізації та захистом платниками податків власної правосуб'єктності.

У цьому аспекті, як зазначає І.В. Гусейнов, розкривається взаємозв'язок між правовим забезпеченням та функціональним, тобто інструментарієм державного регулювання та фінансовими механізмами. Взаємозв'язок цих двох елементів розкривається через установчу та організаційну функцію законодавства, яке встановлює вимоги та обмеження для розробки відповідного інструментарію суб'єктами державного регулювання та способів реалізації платниками податків власної правосуб'єктності щодо управління грошовими фондами, які за своєю природою є явищами фінансово-економічного характеру [59]. Тут слід навести важливе зауваження, яке потенційно впливає із структурних взаємозв'язків у фінансово-правових механізмах. Так, якщо ми говоримо, що суб'єкти регулювання реалізують цілі відповідної державної політики, то цілком логічним є твердження про те, що прийняття галузевих нормативно-правових актів (інструкцій, порядків) відбувається з урахуванням потреб відповідних суб'єктів. Тобто органи державної влади закріплюють найбільш зручні для себе інструменти регулювання у власних нормативно-правових актах. Ця теза є справедливою, однак її необхідно корелювати із тезою про те, що будь-який нормативно-

правовий акт галузевого характеру розробляється у відповідності до законів та міжнародно-правових актів, ратифікованих Верховною Радою України. Це означає, що суб'єкти, які здійснюють контрольно-наглядову та регуляторну діяльність в податковій сфері дійсно набувають певну свободу у нормотворчості, але вона обмежується чіткими імперативами державної політики щодо недопустимості обмеження прав чи надмірного тиску на платників податків. Свобода їх діяльності та вибору форм реалізації правосуб'єктності є тим стрижнем державного регулювання, який характерний для демократичного врядування і не може бути жодним чином переглянтий. Особливо актуальність даної тези зростає в умовах євро інтеграційних процесів, коли в національне законодавство інтегруються норми права та регуляторні інструменти ЄС.

Зазначимо, що і сам інструментарій державного регулювання податкових відносин має відповідний вплив на процес формування законодавства, оскільки його реалізація дає змогу виявити ефективність і недоліки. Такий самий зв'язок виникає і між інструментарієм, як елементом структури аналізованого механізму, та його інституційною складовою. Застосовуючи ті чи інші інструменти регулювання, суб'єкти державної влади або досягають встановлених цілей, або стикаються з проблемами ефективності регуляторного впливу. Така взаємодія наведених структурних елементів, на наше переконання, розкриває механізм самоконтролю та зворотного зв'язку в моделі суб'єктно-об'єктних відносин між державою та платниками податків. Це надзвичайно утилітарний елемент і розглядається нами як засіб самоорганізації системи забезпечення реалізації та захисту платниками податків власних прав. Але, не дивлячись на самоорганізаційну здатність, держава повинна створювати систему фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків.

1.3. Система та види фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків

Сама по собі категорія «фінансово-правові гарантії реалізації та захисту прав платників податків» визначає обов'язок держави в їх встановленні та захисті. Термін «фінансово-правові», як нами вже досліджувалось вище, об'єднує в собі, зрозуміло, фінансовий і правовий елементи. У спрощеному трактуванні право – це система загальнообов'язкових норм і правил поведінки, встановлених державою. Це відсилає нас до способу визначення аналізованих гарантій, їх впровадження та практичну реалізацію.

Держава, користуючись своїм механізмом, має найширші з усіх учасників податкових відносин можливості, які, однак, вона повинна спрямовувати на створення найбільш сприятливих умов для розвитку фінансово-правових відносин, економічної діяльності суб'єктів господарювання. Окрім цього, держава визначає і сукупність прав та обов'язків платників податків, забезпечуючи системою гарантій перші та засобами державного примусу – другі. Пошук балансу між обома підсистемами загальнодержавної системи регулювання податкових відносин: державними гарантіями та державним примусом – і є ключовою метою державної податкової політики.

Розмірковуючи про державну податкову політику, варто розкрити власне це поняття. За загальним підходом, державну податкову політику в Україні формує Міністерство фінансів України [145], а реалізує – Державна податкова служба України [146]. Зауважимо, що в положеннях про ці органи йдеться саме про, зокрема, державну податкову політику. Водночас, у Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2024 р. № 474 [144] згадується як державна податкова, так і державна фіскальна політика. У Положенні про Мінфін [145] згадуються фіскальні цілі держави (підпункт 20 п. 4) та управління фіскальними ризиками держави

(підпункт 2 п. 6, підпункт 9-1 п. 4). Відповідно до п. 52 ч. 1 ст. 2 БК України фінансові ризики – це «чинники (включаючи умовні зобов'язання та квазіфінансові операції), що можуть призводити до зменшення надходжень бюджету та/або потребувати додаткових витрат бюджету, відповідно спричинити збільшення дефіциту бюджету та державного (місцевого) боргу порівняно з плановими бюджетними показниками». Про управління фінансовими ризиками йдеться у ст. 32-1 БК України та у Методиці оцінювання фінансових ризиків, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 р. № 351 [143]. Проте, що ж таке фінансова політика, - це питання на нормативно-правовому рівні не визначено. Ба більше, на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України [110] з-поміж напрямів діяльності фінансова політика не згадується (є бюджетна політика, податкова політика, митна політика, боргова політика, антилегалізаційна політика (AML)).

Для з'ясування правової природи податкової та фінансової політики звернемось до законодавства та практики ЄС.

Щодо податкової політики. Оподаткування є прерогативою держав-членів, тоді як ЄС має лише обмежені повноваження в цій сфері. Оскільки податкова політика ЄС спрямована на безперебійне функціонування єдиного ринку. Спочатку було впроваджено гармонізацію непрямого оподаткування, а згодом – гармонізація прямого оподаткування. Після цього були докладені зусилля для боротьби з проблемою ухилення від сплати податків та уникнення податків. Податкове законодавство ЄС має бути прийняте одностанно державами-членами. Європейський парламент має право на консультації з податкових питань, з питань, пов'язаних з бюджетом тощо.

Правова основа податкової політики в ЄС, закладена Договором про функціонування ЄС (ДФЄС), включає такі компоненти:

- розділ про податкові положення (статті 110-113) ДФЄС, що стосується гармонізації законодавства щодо податків з обороту, акцизних

зборів та інших форм непрямого оподаткування;

- розділ про наближення законодавства (статті 114-118 ДФЄС), який охоплює податки, що мають непрямий вплив на створення єдиного ринку, з фіскальними положеннями, що не підлягають звичайній законодавчій процедурі;

- інші положення, що стосуються податкової політики, вільного переміщення осіб, послуг і капіталу (статті 45-66 ДФЄС), навколишнього середовища (статті 191-192 ДФЄС) та конкуренції (статті 107-109 ДФЄС).

Крім того, щодо податкових питань може застосовуватися посилена співпраця (статті 326-334 ДФЄС). Положення, прийняті в податковій сфері, включають директиви, що наближають національні положення, та рішення Ради.

Загальні цілі ЄС щодо податкової політики пояснюються в управлінському плані Генерального директорату Комісії з питань оподаткування та митного союзу (DG TAXUD) 2024 р. (Commission's Directorate-General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD) management plan 2024) [9].

Повноваження щодо запровадження, скасування або коригування податків залишаються в руках держав-членів. За умови дотримання правил ЄС, кожна держава-член може вільно обирати податкову систему, яку вона вважає найбільш доцільною. У цих рамках основні пріоритети податкової політики ЄС включають:

- внески у досягнення вуглецево-нейтрального континенту до 2050 року (наприклад, запропонований перегляд Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію рамок Співтовариства щодо оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії);

- усунення податкових перешкод для транскордонної економічної діяльності (заради сильнішого, справедливішого та ефективнішого єдиного ринку);

- боротьба зі шкідливою податковою конкуренцією та ухиленням від сплати податків (ухилення від оподаткування);
- сприяння тіснішій співпраці між податковими адміністраціями у забезпеченні контролю та боротьбі з шахрайством.

Посилена координація податкової політики забезпечує підтримку податкової політики держав-членів ширшим цілям політики ЄС, як це визначено в Акті про єдиний ринок. Крім того, оподаткування є однією з ключових політик, що контролюються в рамках Європейського семестру (щорічної координації економічної та соціальної політики ЄС, коли держави-члени ЄС узгоджують свою бюджетну та економічну політику з цілями та правилами, узгодженими на рівні ЄС) і низки рекомендацій для окремих держав-членів, що стосується боротьби з агресивним податковим плануванням, уникненням від сплати податків, ухиленням від сплати податків [3].

Щодо фіскальної політики. Для забезпечення стабільності Економічного та валютного союзу необхідна надійна система, яка б максимально запобігала нестійким публічним фінансам. Реформа (частина «Шостого пакету»), що вносить зміни до Пакту про стабільність та зростання (Stability and Growth Pact, SGP), набула чинності наприкінці 2011 р. Ще одна реформа в цій сфері політики – міжурядовий Договір про стабільність, координацію та управління в Економічному та валютному союзі (Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union, TSCG), включаючи Фіскальний пакт (Fiscal Compact), набула чинності на початку 2013 р. Крім того, у травні 2013 р. набуло чинності положення про оцінку проектів національних бюджетних планів (частина «Два пакета»). 30 квітня 2024 р. набула чинності реформована система економічного управління. Правовою основою формування та реалізації фіскальної політики є: ст. 3, 119-144, 136, 219 та 282-284 Договору про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС); Протокол № 12 (про процедуру надмірного дефіциту) та Протокол № 13 (про

критерії конвергенції) до Договорів.

Важливо наголосити, що метою архітектури фіскальної політики ЄС є створення надійної та ефективної системи для координації та нагляду за фіскальною політикою держав-членів. Нова архітектура управління прагне узгодити стійкість публічних фінансів зі сталим та інклюзивним зростанням, особливо з огляду на зелений та цифровий переходи. При цьому первинне право ЄС забезпечує основну правову основу для Пакту про стабільність і зростання (Stability and Growth Pact, SGP) у ст. 121 (багатосторонній нагляд) і ст. 126 (процедура надмірного дефіциту) ДФЄС, а також у Протоколі № 12 про процедуру надмірного дефіциту. Вторинне право ЄС детальніше визначає, як мають бути впроваджені правила та процедури, передбачені ДФЄС. Перший Пакет економічного управління («Шестисторонній пакет», the first Economic Governance Package, «Six Pack») набув чинності 13.12.2011 р., реформуючи та вносячи зміни до правил Пакту про стабільність і зростання, щоб забезпечити основні інструменти для нагляду за фіскальною політикою держав-членів (превентивний аспект) та для корекції надмірного дефіциту (коригувальний аспект). Превентивний та коригувальний аспекти були додатково змінені у 2024 р.

У своєму нинішньому вигляді Пакту про стабільність і зростання включає:

- Регламент (ЄС) 2024/1263 Європейського Парламенту та Ради від 29 квітня 2024 року про ефективну координацію економічної політики та багатосторонній бюджетний нагляд, що скасовує Регламент Ради (ЄС) № 1466/97. Цей регламент становить превентивний механізм;
- Регламент Ради (ЄС) № 1467/97 від 7 липня 1997 року про прискорення та уточнення впровадження процедури надмірного дефіциту, зі змінами, внесеними Регламентом Ради (ЄС) № 1056/2005 від 27 червня 2005 року, Регламентом Ради (ЄС) № 1177/2011 від 8 листопада 2011 року та

Регламентом Ради (ЄС) 2024/1264 від 29 квітня 2024 року. Цей регламент становить коригувальний механізм;

- Регламент (ЄС) № 1173/2011 від 16 листопада 2011 року про ефективне забезпечення бюджетного нагляду в єврозоні;
- Директива Ради 2011/85/ЄС про вимоги до бюджетних рамок держав-членів, зі змінами, внесеними Директивою Ради (ЄС) 2024/1265 від 29 квітня 2024 року [28].

Фіскальна (бюджетна) політика стосується способів використання суспільних благ та витрат для виконання завдань, що належать державі [11, с.174].

Отже, на наш погляд, платників податків як суб'єктів податкових правовідносин безпосередньо стосується державна податкова політика; фіскальна ж політика – це те, що може стосуватися платників податків здебільшого опосередковано, або ж не стосується їх взагалі.

Ефективність фінансово-правових гарантій та дієвість засобів їх забезпечення, оцінюватиметься, в тому числі, і з урахуванням якості регуляторного впливу на податкові відносини в цілому та здатність платників податків реалізовувати власні права в повному обсязі зокрема. Це означає, що система таких гарантій повинна не лише декларуватись в законодавстві, а і бути реальною до реалізації. Якщо гарантії матимуть суто декларативний характер, то на рівні правової свідомості платників податків відчуватиметься дисбаланс у сприйнятті державного примусу, через обсяг обов'язків, що не відповідає обсягу прав та здатності їх реалізувати. Тому, окрім самої системи фінансово-правових гарантій, її виваженості та збалансованості із можливостями та правами платників податків, держава повинна вирішувати і проблему їх дієвості. Як демонструє вітчизняна практика податкового регулювання, саме дієвість це найбільша проблема сучасної системи фінансово-правових гарантій платників податків.

Загалом, як зауважує Ю.В. Гаруст, у загальному розумінні система

гарантій реалізації та захисту прав платників податків – це «єдність та взаємодія її складових елементів, їх організація та розташування у структурі даної системи. З одного боку досліджувану систему можна охарактеризувати як сукупність взаємопов'язаних різновидів гарантій, що дуже часто і робиться дослідниками, які просто перелічують види гарантій, спираючись на той чи інший критерій» [49, с. 90]. Системний підхід, який запроваджує дослідник до аналізу вказаного виду гарантій, на його думку, обумовлює ієрархію побудови її окремих елементів, характер зв'язків між ними та способами їх практичної реалізації. Також цитований автор розглядає гарантії-умови та гарантії-засоби.

Нами дана точки зору поділяється не повною мірою, оскільки ми усвідомлюємо існування розгалуженої мережі окремих гарантій, закріплених і в різних формах та в різний спосіб у нормативно-правових актах. Таке закріплення є обов'язковим через те, що в інший спосіб держава не може виражати власну вольову позицію щодо обсягу взятих на себе зобов'язань, способів та меж їх реалізації.

З точки зору теоретико-методологічного забезпечення системи гарантій прав платників податків, то слід акцентувати увагу на тій обставині, що їх дієвість буде тим вищою, чим чіткішою та деталізованою їх законодавче закріплення. Національне законодавство будь-якої держави повинно відповідати вимогам транспарентності та передбачуваності в питаннях податкового регулювання, оскільки це сприятиме не лише повноцінній реалізації прав платників податків, але і є запорукою залучення інвесторів у національну економіку. Іншими словами: від чіткості, повноти та якості державних гарантів в сфері захисту та реалізації прав платників податків залежить не лише ефективність суто державно-правової моделі податкових відносин, але й економічний та фінансовий результат.

Наведена теза надає нового розуміння «фінансового» елементу в концепції фінансово-правових гарантій, демонструючи, що держава засобами права отримує можливість суттєво підвищити ефективність власної

економічної підсистеми лише шляхом створення відповідної системи забезпечення прав суб'єктів господарювання, які і є платниками основного обсягу податкових надходжень для бюджету держави. Акцент на такому аспекті податкового регулювання відкриває можливості поглянути на систему аналізованих гарантій не лише з точки зору правової обґрунтованості, але й економічної доцільності. Останній принцип є одним із базових в податковому регулюванні, в тому числі і в науці фінансового права, але його застосування завжди має похідний характер від усталеної в тій чи іншій правовій системі традиції правового регулювання. Економічна доцільність є категорією з суб'єктною орієнтацією, оскільки доцільність співвідноситься та обумовлює результативність або ефективність економічних процесів. Відтак, цей принцип застосовуватиметься національним законодавцем в залежності від тих цілей правового регулювання, які він декларує.

Для демократичної держави такими цілям є всебічний повноцінний розвиток суб'єктів суспільних відносин, повнота реалізації їх прав, можливостей та захист інтересів. Тому і система гарантій реалізації та захисту прав платників податків в демократичній державі матиме значно ширший вираз та наповнення, а також високий рівень утилітарності регуляторного впливу таких гарантій на практику податкових відносин.

Практична цінність наведеної тези полягає в тому, що кінцева здатність використовувати систему гарантій власних прав платниками податків виступає в якості індикатору, по-перше, її ефективності, а, по-друге, – відповідності задекларованим державою принципам регулювання податкових відносин принципам демократичного врегулювання. Це важливо тому, що гарантування прав платників податків реалізується не лише на національному рівні, але і на рівні міжнародному. Так, окрім системи міжнародних арбітражів, судових та інших органів існує система міжнародно-правових актів, в тому числі двосторонніх договорів про міждержавне регулювання податкових відносин за участі суб'єктів, які є резидентами для однієї із сторін

таких договорів. При чому, захист прав платників податків в міжнародних інстанціях, у випадку неспроможності захистити їх засобами національної правової системи, виступає одночасно індикатором ефективності державної політики в сфері оподаткування, її відповідності вимогам та стандартам демократичного врядування, її транспарентності та дієвості.

Для цілей даного дослідження вказаний висновок означає, що вітчизняна система фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків повинна будуватись не лише з урахуванням особливостей національного законодавства, але і з урахуванням вимог міжнародного права. Дана теза є справедливою особливо в контексті євроінтеграційних прагнень України та необхідності уніфікації вітчизняного законодавства із законодавством ЄС, в тому числі і в податковій сфері.

Також, розглядаючи питання принципів, слід звернути увагу на те, що кілька загальних принципів права ЄС, що стосуються захисту прав платників податків, закріплені в Хартії основних прав ЄС. Подібно до процесу визначення загальних правових принципів у праві ЄС, правова наука повинна використовуватися для визначення прав платників податків як загальних правових принципів міжнародного права. Однак загальні принципи права також можуть бути встановлені в рамках міжнародної правової системи. Такі поняття, як добросовісність, зловживання правом, легітимні очікування використовуються у судовій практиці вітчизняних і міжнародних судів як загальні принципи права. Такі загальні принципи, які також широко визнані в літературі, є актуальними для прав платників податків. Отже, загальні принципи також повинні застосовуватися в податковому контексті, де вони вже знайшли достатнє визнання в контексті законодавства, наприклад, про захист інвестицій [6, с. 393-394].

Принцип добросовісності у податковому праві має свої особливості. Взагалі, первинно цей принцип походить із приватного права. Проте з часом він почав застосовуватися у публічних правовідносинах і знаходить своє

закріплення в нормах публічного права.

Так, словенські суди починають досліджувати принцип добросовісності та чесної угоди в публічному праві. Адміністративний суд Республіки Словенія, наприклад, мав розглянути твердження про те, що заявник діяв добросовісно, подаючи заявку на митну декларацію. Адміністративний суд визнав принцип добросовісності та чесної угоди та постановив, що самого лише твердження без надання будь-яких доказів того, що товари залишають митну територію, недостатньо для доведення добросовісності та чесної угоди (Judgement Nr. U 478/2003). Діючи таким чином, словенський суд прийняв підхід, що відповідає судовій практиці Європейського суду. Дійсно, Європейський суд постановив, що за умови, що національний суд встановить, що намір розпочати економічну діяльність, яка призводить до оподатковуваних операцій, був заявлений добросовісно, і що цей намір підтверджується об'єктивними доказами, платник податків має право негайно відрахувати ПДВ, належний до сплати або сплачений за товари чи послуги, поставлені з метою здійснення економічної діяльності, яку він планує здійснювати, а принципи захисту легітимних очікувань та юридичної визначеності перешкоджають позбавленню його цього права ретроактивно шляхом законодавчої зміни, внесеної після постачання цих товарів чи послуг (Opinion of Advocate General Tizzano delivered on 3 June 2003, Joined cases Gemeente Leusden (C-487/01) and Holin Groep (C-7/02), [2004] ECR, I-5337, point 52) [17].

Фахівці слушно наголошують на тому, що питання принципу добросовісності у публічному праві також відкривають нові процедурні питання: тягар доказування та стандарт доказування. Так, Адміністративний суд Словенії визнав основну складність принципу добросовісності та чесної поведінки в податковому та митному законодавстві. Визначено, що добросовісність не може бути глобальним джерелом кожного аспекту принципу захисту легітимних очікувань. Розглянемо випадок вимоги платника

податків сплатити певні збори, такі як ПДВ. Така особа звертається із запитом до податкових органів. Адміністрація відповідає у формі електронного листа з певним тлумаченням податкового законодавства. Однак потім адміністрація оцінює підстави інакше, ніж зазначено в її листі. Чи можна говорити про порушення принципу добросовісності та чесної поведінки? У приватному праві відповідь однозначно буде ствердною. Слід зазначити, що в податковому праві потреба в юридичній визначеності вважається навіть вищою, ніж в інших галузях публічного права. Тому юристи роблять висновок, що між податковим органом та платником податків існують особливі відносини довіри, які регулюються принципом добросовісності та чесної поведінки. У Словенії стаття 7(1) Закону про податкове провадження чітко передбачає, що платник податків має бути заздалегідь поінформований про свої права та обов'язки згідно із законодавством, яке надає податковому органу повноваження стягувати податки. Таким чином, податковий орган повинен діяти так, як зазначено у його листі, і не повинен відхилятися від зазначеної лінії поведінки без поважних причин, особливо якщо платники податків очікували іншої поведінки (Thunhart, R., *Aulsegung und Vertrauensschutz*, Österreichische Juristenzeitung 16/2010, p. 707) [17].

Однак, податкові органи не мають права змінювати висловлені ними правові думки, лінії поведінки тощо. Вони зобов'язані вказати спеціальні умови, що обґрунтовують припущення, що така зміна правової позиції не є необґрунтованою. Слід зазначити, що якщо висловлена правова думка значно відрізняється від чіткої та усталеної правової ситуації або якщо вона явно неправильна, жодні очікування не можуть ґрунтуватися на такій думці. Так, не слід забувати, що принцип законності не може бути використаний для визначення того, чи зобов'язані податкові органи дотримуватися незаконних думок. Неправильна або навіть незаконна обов'язкова інформація, видана податковим органом, не може звільнити цей орган від правильного застосування законодавства (Thunhart, R., *Aulsegung und Vertrauensschutz*,

Österreichische Juristenzeitung 16/2010, p. 708). Це можна пояснити лише перевагою принципу законності над принципом добросовісності та чесної поведінки [17].

Принцип законності є загальноправовою засадою, якій має відповідати діяльність будь-якого органу публічної влади. Слушною є думка про те, що «податкові органи не мають права змінювати висловлені ними правові думки, лінії поведінки тощо. Вони зобов'язані вказати спеціальні умови, що обґрунтовують припущення, що така зміна правової позиції не є необґрунтованою. Слід зазначити, що якщо висловлена правова думка значно відрізняється від чіткої та усталеної правової ситуації або якщо вона явно неправильна, жодні очікування не можуть ґрунтуватися на такій думці. Так, не слід забувати, що принцип законності не може бути використаний для визначення того, чи зобов'язані податкові органи дотримуватися незаконних думок. Неправильна або навіть незаконна обов'язкова інформація, видана податковим органом, не може звільнити цей орган від правильного застосування законодавства. Це можна пояснити лише перевагою принципу законності над принципом добросовісності та чесної поведінки» [17].

Отже, будь-яка національна система гарантій реалізації та захисту прав платників податків складається з двох елементів або підсистем першого порядку:

– міжнародно-правова підсистема першого порядку, яка включає в себе всю сукупність міжнародних актів, договорів та декларацій, учасником або стороною яких є відповідна держава, і які стосуються регулювання особливостей реалізації прав платників податків під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності або їх захисту на міжнародному рівні. Прикладом таких актів є, зокрема, двосторонні угоди про уникнення (усунення) подвійного оподаткування; про моніторинг податкових надходжень та недопущення уникнення від оподаткування. Такі угоди (інколи – конвенції) ґрунтуються на Типовій конвенції ОЕСР про уникнення

подвійного оподаткування (the OECD Model Convention on the avoidance of double taxation) 2017 р. і Типовій конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування між промислово розвиненими країнами та країнами, що розвиваються (United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries) 2017 р. Є також багатосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування: Північна податкова конвенція (Nordic Tax Convention) 1983 р.; багатостороння угода про уникнення подвійного оподаткування Карибського співтовариства (Agreement among the Governments of the Member States of the Caribbean Community for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Profits or Gains and Capital Gains and for the Encouragement of Regional Trade and Investment, CARICOM) 1994 р. У межах міжнародно-правової системи також можна розглядати багатосторонній інструмент BEPS, який є ефективним засобом поступового перетворення існуючих двосторонніх конвенцій (угод) у багатосторонню систему без необхідності двостороннього перегляду. План дій BEPS спонукав кілька країн укласти додаткові угоди, які далі впроваджують міжнародну координацію оподаткування та сприяють створенню глобальної системи податкової прозорості. Прикладами є Міжнародні податкові угоди про обмін інформацією (Tax International Exchange Agreements, TIEA), укладені з (колишніми) податковими гаванями (так званими офшорними юрисдикціями) для покращення податкової прозорості, а також угоди про автоматичний обмін інформацією між країнами, зокрема Багатостороння угода компетентних органів про обмін звітами по країнах (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports). Інші міжнародні угоди є результатом односторонніх заходів, вжитих деякими країнами у міжнародних податкових питаннях. Найважливішим прикладом є Закон США про податкові вимоги щодо іноземних рахунків (U.S. Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) 2010 р. Цей Закон вимагає від банків та фінансових установ надавати Податковій

службі США (IRS) інформацію про рахунки, що належать громадянам США. Згодом подальші міжурядові угоди (intergovernmental agreements, IGA) створили основу для зобов'язання цих установ повідомляти таку інформацію податковим органам своїх країн. Останні потім пересилають її до США. Зобов'язання посередників реалізуються через детальне внутрішнє законодавство [6, с. 388];

– національна підсистема фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, яка включає всю сукупність нормативно-правових актів, які формують відповідний масив національного законодавства. При чому такі акти можуть стосуватись не лише податкових відносин як таких, чи охоплюватись предметною сферою податкового права. До їх складу входять також адміністративні, кримінальні та акти іншого характеру, які своїм регуляторним впливом торкаються всіх без виключення аспектів податкових правовідносин, від їх формування та адміністрування, до притягнення до відповідальності за порушенням вимог національного законодавства. Або ж цю підсистему можна поділи на національні загальні правові гарантії та національні галузеві фінансово-правові гарантії.

Також у межах фінансово-правових гарантій можна розглядати деякі норми, закріплені в нормативно-правових актах, що зазвичай не вивчаються у межах податкового права, проте вони містять норми загального характеру, що застосовуються й у регулюванні податкових відносин. Наприклад, Віденська конвенція про право договорів (Vienna Convention on the Law of Treaties, VCLT) 1986 р. має велике значення для тлумачення угод про запобігання подвійному оподаткуванню, зокрема національними судами. Віденська конвенція про дипломатичні зносини (Vienna Conventions on Diplomatic Relations) 1961 р. містить норми що стосуються оподаткування (ст. 23, 28, 34, 36, 37). Також комерційні договори та двосторонні інвестиційні договори є важливими для всебічного розуміння міжнародного податкового режиму в рамках міжнародного права [6, с. 389].

Доцільно зауважити, що в системі фінансово-правових гарантій нас передусім цікавлять саме правові акти та норми, оскільки існують також і суто фінансові засоби, які охоплюються інструментарієм економічного регулювання. Для цілей даного дослідження економічні інструменти розглядаються в якості похідних і не мають наукового інтересу окрім як способу їх закріплення в нормативно-правових актах та регуляторній спроможності в якості інструментарію владно-управлінського впливу на податкові відносини з боку органів державної влади. Тому основний пізнавальний акцент спрямовуватиметься саме на організаційно-правове забезпечення системи фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків.

Що стосується змістовного наповнення національної підсистеми аналізованих гарантій, то тут, поза сумнівом, її базовим елементом є Основний Закон держави, який визначає, зокрема, обсяг прав та обов'язків суб'єктів суспільних відносин, способи їх реалізації та захисту, закріплює деякі гарантії з боку держави щодо їх неухильного дотримання та захисту (наприклад, ст. 8 Конституції України). У ст. 67 Конституції України закріплено обов'язок самотійно подавати до податкових інспекцій декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік самотійного декларування податків [88]. При цьому відповідно до ч. 4 ст. 41 Конституції України держава визнає та гарантує непорушність права приватної власності. Відповідно до ч. 5 ст. 55 Конституції України держава також гарантує право кожної людини і громадянина захищати свої права та свободи від порушень і протиправних посягань будь-якими не забороненими законом засобами [88]. Це положення цілком корелюється із положеннями ст. 1 «Захист власності» Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [148].

Конституція держави виступає тим базисом, який визначає максимально допустимі межі системи державних гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Не дивлячись на спеціальний предмет податкових

правовідносин, і ту обставину, що традиційно Конституція держави містить норми більш узагальнюючого характеру, більшість яких є бланкетними та деталізуються в окремих законодавчих актах, все ж саме цей нормативно-правовий акт посідає чільне місце в системі національних фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків.

Вочевидь, що Основний Закон держави, в частині регулювання суспільних відносин в сфері оподаткування, деталізується в певному кодифікованому акті – у ПК України. Саме такий кодифікований акт, якісно відрізняє демократичні країни від тоталітарних та авторитарних, оскільки не лише декларує способи та засади регулювання податкових відносин, але і наділяє закладає правове підґрунтя для реалізації та захисту прав платників податків.

Наведене вище демонструє можливість наступного висновку про те, що вся система аналізованого виду гарантій в національному правовому просторі поділяється на такі складові:

конституційно-правові гарантії – закріплені на рівні Основного Закону держави, мають засадничий характер та є базисом, на якому держава деталізує обсяг власних зобов'язань перед платниками податків, а також способи владно-управлінського впливу на податкові відносини з метою максимального рівня втілення відповідних гарантій в практику правового регулювання податкових відносин;

законодавчі гарантії – система гарантій, визначених в якості імперативів та обмежень владно-управлінського впливу в процесі регулювання податкових відносин. Законодавчі гарантії мають імперативну форму, а тому реалізуються виключно в самому процесі податкового адміністрування. Порухення цих гарантій призводить до порушення прав платників податків і потребує активізації правозахисного механізму;

адміністративно-правові гарантії – сукупність засобів, інструментів і способів захисту прав платників податків через адміністративні процедури в

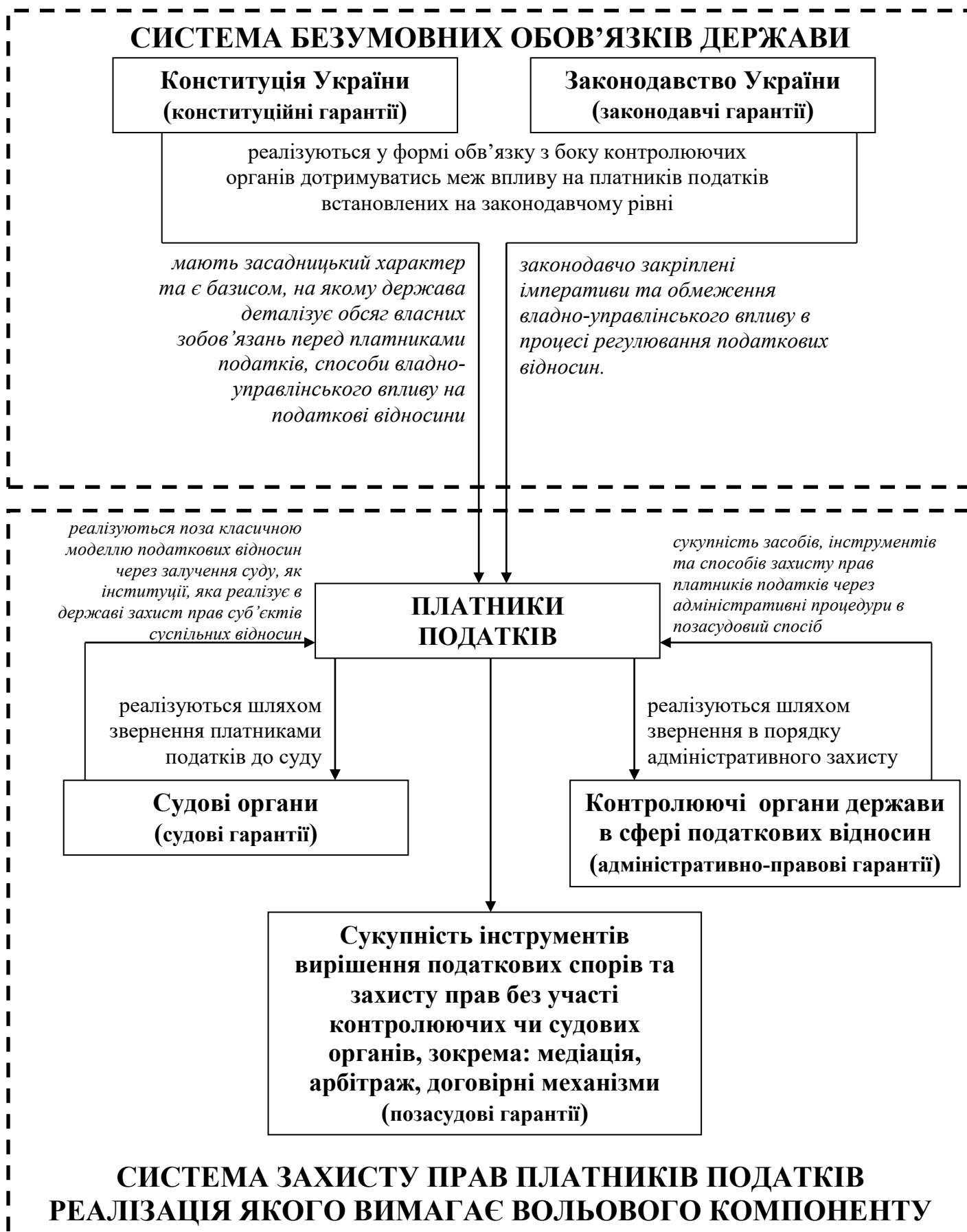
позасудовий спосіб. Особливість такої підсистеми гарантій полягає в тому, що їх активізації передую порушення права, а, отже, вони мають відновлювальний характер на відміну від двох попередніх категорій;

судові гарантії – гарантії судового захисту порушених прав платників податків. Їх особливість пов'язана із тим, що вони реалізуються поза класичною моделлю податкових відносин через залучення суду, як інституції, яка реалізує в державі захист прав суб'єктів суспільних відносин. Судова гілка влади, яка в класичному розумінні відділена від виконавчої, повинна виступати незалежним арбітром при розв'язанні правового конфлікту, що виникає через порушення або обмеження з боку держави прав платників податків;

позасудові гарантії – система інструментів, засобів і способів захисту прав платників податків, які вони здатні реалізувати самостійно без залучення органів державної влади в позасудовий та позаадміністративний способи.

Наведена систематизація гарантій реалізації та захисту прав платників податків свідчить про їх лінійний характер, хоча якщо говорити про способи закріплення, то об'єктивною є та обставина, що всі вони закріплені на законодавчому рівні. Тобто вся сукупність гарантій є похідною від організаційно-правового забезпечення.

Узагальнюючи запропоноване бачення на систему вказаних гарантій доцільно навести її графічний вираз (мал. 1.2).



Мал. 1.2. Сутнісний (теоретико-методологічний) вираз системи гарантій реалізації та захисту прав платників податків

Отримана нами логічна побудова взаємозв'язків та взаємозалежностей різних підсистем гарантій реалізації та захисту прав платників податків є однією із можливих, але на наше переконання, саме така конфігурація дає розуміння фінансово-правової природи цих гарантій.

Отже, фінансово-правові гарантії захисту прав платників податків є способом оперативного втручання держави в податкові відносини шляхом відновлення їх сталого рівня та усунення перешкод для повноти реалізації всіма учасниками комплексу власних прав та інтересів. Ця теза свідчить про те, що запропонована нами структурна будова системи вказаних вище гарантій розкриває два головних аспекти їх функціональної дії:

по-перше, вони охоплюють всі аспекти та форми правореалізації, як за участі держави (адміністративні, судові), так і за участі одних платників податків чи недержавних інституцій (гарантії позасудового захисту). Фактично такі гарантії охоплюють будь-яку сферу суспільного буття та правового виміру, в яких існують або реалізують власну діяльність платники податків;

по-друге, сутнісний вираз наведених на мал. 1.2. системи гарантій реалізації та захисту прав платників податків демонструє те, що держава виходить за межі суто фінансового та податкового права, надаючи широке коло можливостей платникам податків визначати найбільш ефективний спосіб захисту своїх прав самостійно. Водночас, виключно в межах податкового законодавства держава, в особі органів, уповноважених на регулювання податкових відносин, має найвищий рівень відповідальності (оскільки, наприклад, судові гарантії передбачають залучення органи судової гілки влади). І хоча суд також є органом державної влади, але він функціонує в межах абсолютно іншого законодавчого регулювання та має власну правосуб'єктність, що обумовлює покладання відповідальності на рівень судових органів у забезпеченні захисту прав платників податків. Ключовим тут є «забезпечення захисту», а не «захист», оскільки «судова влада в Україні

відповідно до конституційних засад поділу влади здійснюється незалежними та безсторонніми судами, утвореними законом» (ст. 1 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 р.

Розуміння такої ситуації є важливим, оскільки недотримання чи незадоволення платників податків обсягами відновлення порушених прав, відбувається не лише або не стільки з вини регулятора податкової сфери (органів, які формують та реалізують податкову політику), скільки через недосконалість, неефективність самого механізму держави або діяльності інших інституційних утворень, за допомогою яких відбувається забезпечення тих чи інших фінансово-правових гарантій. Слід також зважати на таку особливість правових гарантій, як їхня декларативність, зважаючи на правовстановлювальну функцію законодавства. Для того суб'єкта, на якого може поширюватися та чи інша гарантія, важливо, щоб держава могла забезпечити їх практичне втілення.

Цей процес є вторинним і відбувається з урахуванням змісту норм існуючого національного законодавства, інституційної спроможності держави, а також функціональних можливостей органів державної влади, уповноважених на реалізацію державної податкової політики. Іншими словами, між фактом декларування фінансово-правових гарантій та забезпеченням їх практичної дії держава провадить певну владно-управлінську діяльність, спрямовану на те, щоб, використовуючи такі гарантії, платники податків змогли максимізувати і рівень реалізації власної правосуб'єктності, і ступінь захисту власних прав.

Тому держава намагається максимізувати і обсяг, і сутнісний вираз фінансово-правових гарантій на рівні їх законодавчого закріплення. І лише на етапі створення системи їх організаційно-правового, інституційного, функціонального забезпечення – держава оцінює рівень практичного застосування чи реалізації таких гарантій. Тобто номінальний обсяг гарантій є завжди більш ширшим, з точки зору очікувань платників податків на

досягнення необхідного ефекту від реалізації та захисту власних прав, ніж фактична, реальна можливість такі гарантії використати.

Дещо інший погляд на систему фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків ми знаходимо в роботах О.О. Шишова, який пропонує спрощений підхід поділяючи всю їх сукупність на юрисдикційні та неюрисдикційні. Так, вчений звертає увагу на те, що під формою захисту суб'єктивних прав розуміють певний порядок захисту прав, здійснюваний тим чи іншим юрисдикційним органом в залежності від його природи. Відповідно форма захисту визначається залежно від суб'єкта, який застосовує конкретний спосіб захисту права [192]. Вище ми вже розглядали підходи цього автора щодо виділення форм захисту прав платників податків.

Як зазначають В.К. Гіжевський, О.М. Буханевич, О.М. Федорчук основна мета неюрисдикційних способів захисту прав платників податків полягає в оперативному вирішенні 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 врегулювання спорів за допомогою таких, 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 [50]. На цьому наголошує й О.О. Шишов [192, с. 223]. Тобто неюрисдикційними є такі гарантії, реалізація яких можлива поза межами владно-управлінського впливу конкретної системи органів державної влади.

У той же час юрисдикційні гарантії – це та сукупність способів, інструментів та засобів реалізації суб'єктами владних повноважень, покладених на них державою функцій, яка реалізується в межах чіткої ієрархії органів державної влади. Тут слушною уявляється позиція А.Ю. Бучика, який вказує, що, зокрема, європейський досвід вирішення податкових спорів продемонстрував можливість розширення юрисдикційних гарантій за рахунок органів, що здійснюють захист прав платників податків у адміністративний та

досудовий спосіб [46, с. 191-192]. При чому вивчення результатів досліджень вченого звертає нашу увагу на те, що можливим є визначення трьох юрисдикцій:

судової – класичний формат захисту прав платників податків через звернення до відповідних судів на національному та міжнародному рівні. Судова юрисдикція передбачає залучення судової гілки влади та покладання державою умовної відповідальності за результативність дотримання відповідних фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків органами судової влади;

адміністративної – юрисдикція, в якій владно-управлінський вплив з метою забезпечення повноти дотримання фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків здійснюється органами державної виконавчої влади, на які покладено реалізацію державної податкової політики;

досудової – юрисдикція спеціально створених інституцій (наприклад, бізнес-омбудсмен), які діють поза межами наведених вище юрисдикцій, реалізуючи при цьому функцію держави із дотримання законності в процесі реалізації податкових правовідносин.

Це підводить нас до висновку про те, що забезпечення належного захисту прав та законних інтересів платників податків є можливим лише при розробленні комплексної стратегії та тактики в межах всієї сукупності законодавства. Однак, і за таких умов, реалізація відповідного завдання є достатньо тривалою та складною процедурою, та може і не мати бажаного результату.

Дещо по іншому бачить ситуацію із систематизацією фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків Ю.В. Гаруст. Дослідник розглядає цю систему не як сукупність окремих її видів, сформованих на підставі тих чи інших ознак (властивостей), а як єдність умов та засобів. Адже будь-яка гарантія, незалежно від того, до якого різновиду її віднести, виступає

або умовою, або засобом. Крім того такий підхід до розуміння системи гарантій прав платників податків розкриває її змістовну та функціональну складові [49]. Дійсно, з точки зору функціонального підходу, систематизація фінансово-правових гарантії аналізованих вище відбувається за ознакою функції правового впливу на учасників відповідних відносин без урахуванням правового статусу самих учасників. Тобто однакове функціональне спрямування одних і тих самих фінансово-правових гарантій може реалізовуватись як під час адміністративного, так і під час судового захисту прав платниками податків. Тому така класифікація передбачає наявність наступних підсистем аналізованих нами гарантій:

гарантії-умови – сукупність зовнішніх обставин, які створюються державою та сприяють реалізації платниками податків власної правосуб'єктності у податкових правовідносинах;

гарантії-засоби – сукупність функцій та інструментів за рахунок яких відбувається реалізація або захист прав платниками податків. Вони є безпосередньою формою здійснення забезпечених гарантіями-умовами прав платників податків.

Обов'язок держави поєднати умови і засоби найбільш доцільним чином, щоб вони максимально ефективно забезпечували реалізацію, охорону і захист прав платників податків. Адже дуже часто трапляються випадки, коли за наявності фактичних умов, вони не можуть повноцінно реалізувати свої можливості через відсутність необхідних юридичних засобів чи їх невідповідність існуючим потребам. Або ж навпаки – наявні юридичні інструменти реалізації прав на практиці не функціонують, оскільки не забезпечені відповідними умовами економічного, соціального та іншого характеру [49]. Стабільність і результативність функціонування системи гарантій є показником рівня транспарентності та ефективності державно-правового регулювання податкових відносин.

Подібна класифікація звертає нашу увагу на два ключових аспекти:

гарантії-засоби завжди є похідними від гарантій-умов; гарантії-засоби обмежуються не лише законодавчим закріпленням та функціональним наповненням, але і наявними гарантіями-умовами. Такий висновок в спрощеній формі свідчить, що найбільш ефективні засоби реалізації чи захисту прав платників податків, бодай вони навіть прямо не закріплені в законодавстві, але становлять елемент практики реалізації податкових правовідносин чи відповідну правову традицію не можуть бути реалізовані у випадку, якщо така реалізація прямо не передбачена умовами функціонування конкретної моделі податкових правовідносин.

Так, наприклад, адміністративний спосіб захисту прав платників податків полягає в можливості оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності, їх посадових або службових осіб тому органу, який прийняв рішення, а також до податкового органу вищого рівня – це адміністративне оскарження. Але якщо така можливість чітко не зазначена на законодавчому рівні в якості саме гарантії-умови, тобто можливості її реалізації для платника податків, то застосування такого способу захисту вважатиметься перевищенням платниками податків своїх можливостей в реалізації правосуб'єктності, навіть якщо сама функція реагування на звернення платників податків покладена напрямку на відповідний орган державної влади чи уповноважену посадову особу.

Гарантії-умови є матеріальним підґрунтям для втілення зазначених прав, закладають фактичні передумови їх практичної реалізації. Тобто вони завжди повинні мати практичний вираз і закріплення на рівні законодавства, оскільки в інший спосіб вони уявлятимуться сукупністю напрямків реалізації можливостей, а не гарантованих з боку держави прав платників податків.

Разом із тим, справедливим буде і твердження проте, що до гарантій-умов можуть належати і позаправові гарантії, однак наділені тим самим «фінансовим» елементом, про який ми вже писали вище. Йдеться про економічні та соціальні гарантії. Так, економічні гарантії є сукупністю

економічних факторів суспільного буття, і за своєю природою є речовими засобами забезпечення ефективності реалізації прав і свобод платників податків під час реалізації ними господарської діяльності. Саме за рахунок економічних гарантій створюються такі умови для реалізації правосуб'єктності платниками податків, за яких вони відчують власну матеріально-фінансову спроможність та впевненість і не ухиляються від обов'язку сплати податків як від фактору, що суттєво погіршує їх фінансове становище.

У свою чергу, соціальні гарантії походять з обов'язку держави створити необхідні умови для функціонування податкової системи на засадах соціальної справедливості. Тобто податкове навантаження повинно враховувати фактичний стан платника податків і не може визначатися в якості делегованого обов'язку із утримання державного апарату, наповнення державного бюджету від самої держави на приватний сектор.

Також фахівці звертають увагу на необхідність формування глобальних мінімальних стандартів для ефективного захисту прав платників податків. Пояснюється це тим, що податкові органи в усьому світі все тісніше співпрацюють у спільній боротьбі з ухиленням від сплати податків. Навіть якщо ухилення від сплати податків не завжди відкрито порушує чинні податкові правила (як у випадку ухилення від сплати податків або шахрайства), воно все ж загрожує підривом податкового суверенітету. Держави розумно захищаються від цього шляхом глобальної координації. Однак існує підвищений ризик підриву ефективного захисту платників податків. Тому права платників податків належать до глобального порядку денного, як і міжнародна боротьба з ухиленням від сплати податків, податковими ухиленнями та шахрайством у контексті проекту ОЕСР щодо протидії розмивання податкової бази та переміщення прибутку (правила BEPS) [6, с. 125; 120].

У сучасному світі, в епоху цифровізації економіки, діджиталізації,

поширення використання штучного інтелекту (далі – ШІ) як у приватному, так і в публічному секторі, податкова сфера також зазнає відповідних змін. Ці зміни, у свою чергу, так чи інакше торкаються гарантій прав платників податків. Водночас проблемою лишається деякі прогалини правового регулювання.

Так, протягом декількох останніх років податкові органи в різних державах ЄС запровадили інструменти на основі штучного інтелекту для здійснення різноманітної адміністративної діяльності. Проте наразі немає жодних нормативних актів, що регулюють розробку та використання таких технологій цими органами, щоб забезпечити їх належне використання. Тим не менш, інтеграція штучного інтелекту в різні адміністративні процеси має здійснюватися в рамках чинної законодавчої бази, а це означає, що повинні дотримуватися всіх принципів та цінностей, що регулюють адміністративні дії. Крім того, основні права та основні гарантії платників податків становлять нездоланну межу [8, с. 125].

Використання ШІ може покращити різні адміністративні процеси, що здійснюються податковими органами. Однак важливо враховувати ризики, які може спричинити використання цих технологій. Використання інструментів ШІ в податкових процедурах може призвести до обмеження прав і гарантій платників податків. Той факт, що ШІ може створювати певні загрози фундаментальним свободам платників податків, не повинен призводити до заборони його використання. Податкові органи не можуть обійтися без цієї та інших комп'ютерних технологій для розробки різних завдань, що потребують обробки масивних даних, оскільки їхнє використання може значно покращити різні адміністративні функції. Однак необхідно встановити заходи, що забезпечують відповідальне, безпечне та етичне використання ШІ, при цьому захист прав платників податків є одним з фундаментальних аспектів досягнення цієї мети.

Однак слід пам'ятати, що наразі не існує нормативних актів, які б

спеціально регулювали розробку та використання цієї технології податковими адміністраціями. Регламент ЄС щодо ІІІ, ухвалений 13 березня 2024 р. Європейським парламентом, не впливає однаково на всі види діяльності людини та матиме незначний вплив на системи, що використовуються податковими та митними адміністраціями в їхніх адміністративних процедурах, оскільки вони виключені з класифікації високого ризику. Це означає, що не застосовуватимуться найсуворіші правила, що відповідають цьому типу систем, а лише певні правила прозорості, які не сприятимуть належним чином покращенню прав платників податків. Також немає національних нормативних актів, які стосуються застосування цих технологій у податковій сфері [8, с. 126].

Очевидно, що ІІІ також сприяє підготовці процесуальних документів та управлінню документообігом. Однак використання ІІІ, наприклад, у судах викликає значні занепокоєння, оскільки існує ризик посилення упередженості, що може призвести до несправедливих рішень на основі таких факторів, як раса, стать або соціально-економічний статус. Крім того, «чорна скринька» ІІІ ускладнює повне розуміння того, як приймаються рішення, що потенційно підриває довіру громадськості до системи правосуддя. Існують також ризики для конфіденційності та захисту даних, особливо у зв'язку з неналежним використанням або обміном персональними даними [31, с. 126]. Захист персональних даних особливо гостро стоїть під час застосування процедури міжнародного обміну податковою інформацією. Тут слід пригадати Конвенцію Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р. (Convention on mutual administrative assistance in tax matters) [87]; Багатосторонню угоду CRS про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information (MCAA CRS) [38]; Загальний стандарт звітності CRS (Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, CRS) – загальний стандарт

звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки; Багатосторонню угоду СбС (для цілей ст. 39 ПК України) про автоматичний обмін звітами у розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, МСАА СбС); Директиву Ради ЄС 2010/24/ЄС від 16.03.2010 р. про взаємну допомогу в стягненні за вимогами стосовно податків, мит та інших інструментів [62]; Директиву Ради ЄС 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС від 15.02.2011 р.; Директиви DAC (Directive in Administrative Cooperation), які вносять зміни до Директиви 2011/16/ЄС та інші акти. Водночас, не можна ототожнювати відносини у сфері оподаткування із застосуванням ШІ та відносини у сфері міжнародного обміну податковою інформацією, де також використовуються різноманітні технічні інструменти. Ці відносини регулюються різним законодавством.

Зарубіжні автори широко досліджують питання захисту прав платників податків у процесі обміну податковою інформацією. Наголошується, що платник податків повинен мати процесуальні права до, під час та після обміну інформацією. Наявність таких прав (їхнє законодавче закріплення) гарантує активну участь платника податків у запобіганні ситуаціям, які можуть призвести до порушення конфіденційності або неправомірного використання обмінюваних персональних та ділових даних. Ще один аргумент на користь надання платнику податків прав у процесі обміну інформацією полягає в тому, що такий обмін може призвести до нового нарахування, штрафів або кримінального переслідування. З огляду на це платник податків повинен мати право на перевірку (тобто *locus standi*) для перевірки точності інформації, включаючи право на перевірку файлів, бути вислуханим та оскаржити такий обмін інформацією. Це право платника податків на перевірку доступне, наприклад, у Швейцарії (але в цьому випадку обмежується податковими процедурами). У державах, де немає повідомлення під час обміну інформацією або його було скасовано (наприклад, Нідерланди), платнику

податків має бути надано щонайменше право на перевірку файлів [4, с.43].

До речі, про матеріальні та процесуальні права платників податків. Відомо, що процесуальні права забезпечують реалізацію матеріальних прав. Водночас процесуальні права здебільшого не стосуються конкретного податку і не пов'язані з ним безпосередньо, а радше стосуються процедури його оцінки та стягнення. Процесуальні права застосовуються на всіх етапах податкової процедури. Вони включають правила, що стосуються реєстрації та ідентифікації платників податків, подання податкових декларацій, проведення податкових перевірок, а також оцінки та стягнення податків і санкцій, включаючи штрафи. Також є адміністративні процедури вирішення спорів між платниками податків та податковими органами, а також судові засоби захисту, що забезпечують ефективне здійснення податкових повноважень відповідно до верховенства права. Загальний принцип верховенства права застосовується як до податкової процедури, так і до матеріальних аспектів оподаткування (особливо заборони свавілля). Найважливішим процесуальним вираженням верховенства права є право на ефективний судовий захист, яке включає кілька конкретних підпринципів: доступ до правосуддя (*ubi ius, ubi remedium*), рівність сторін, свобода від самозвинувачення (*nemo tenetur*), заборона подвійного притягнення до відповідальності (*ne bis in idem*) та право бути вислуханим (*audi alteram partem*). Вони включені до права на справедливий суд. Три основні аспекти є особливо важливими в податковому провадженні, а саме: право платників податків на доступ до документів (*habeas data*), право бути вислуханим та право на судовий захист [6, с. 398-399].

Доволі цікавим є «право на справедливий суд» у контексті ЄКПЛ та прав платників податків. Питання полягає у змісті ст. 9 ЄКПЛ, де зазначено, що: «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» (виділено нами. – Н.С.). З цього випливає, що апелювати до права на справедливий суд можливо лише у межах цивільних і кримінальних справ. А як бути із адміністративними справами?... Вчені наголошують на тому, що право на ефективний засіб правового захисту та неупереджений суд включає право будь-якого платника податків, чиї права були негативно порушені, на доступ до суду (*ubi ius, ibi remedium*). Суд має бути незалежним, неупередженим та попередньо створеним законом... Як суттєвий вираз верховенства права, право на судовий захист також застосовується під час податкових проваджень, пов'язаних з транскордонною взаємною допомогою. Однак ст. 6 ЄКПЛ гарантує право на справедливий суд лише для «спорів, що стосуються... цивільних прав та обов'язків або... кримінальних звинувачень». Це не включає податкові спори, оскільки ЄКПЛ тлумачить поняття «кримінальне звинувачення» широко, таким чином, що податкові питання охоплюються в контексті санкцій (див., наприклад справи: «Чап Лтд. проти Вірменії» (*Chap Ltd v. Armenia*), § 36; «Юсілла проти Фінляндії» (*Jussila v. Finland*) [ВП], § 38; «Штайнінгер проти Австрії» (*Steininger v. Austria*), §§ 34-37;). Право на справедливий суд згідно з Хартією ЄС не містить такого обмеження, але Хартія застосовується лише в межах законодавства Союзу. Зрештою, як Суд ЄС, так і ЄСПЛ захищають процесуальні права у багатьох випадках, а Суд ЄС – навіть у контексті суто внутрішніх податкових перевірок, незважаючи на формулювання «в межах сфери застосування права Союзу» [6, с. 400]. Для того, щоб ст. 6 ЄКПЛ могла бути застосована до адміністративних, до податкових спорів, суд аналізує справу відповідно до критеріїв Енгеля (*Case of Engel and Others v. The Netherlands* 08.06.1976): критерій національного права (кваліфікація згідно з внутрішнім правом); критерій кола адресата (включаючи характер судового провадження, яке має каральні риси); критерій правових наслідків для адресата (тяжкість покарання, розмір штрафних санкцій).

Значною проблемою є відмінності між типом інформації, що захищається

правом на конфіденційність, та законами про захист даних, що стосуються права на приватність. Країни посиляються у своїх законах про захист даних на конфіденційні дані, спеціальні дані та біометричні дані. Однак незрозуміло, чи такі дані вважаються інформацією платників податків і чи будуть вони забезпечені таким самим захистом, як і право на конфіденційність та право на приватність [4, с.47].

Індивідуальне право на захист даних та законний колективний інтерес до податкової прозорості вимагають збалансованого підходу в міжнародному податковому праві, який достатньою мірою враховує обидві фундаментальні цінності. Право на захист даних поступово розвивалося як окреме індивідуальне право від права на конфіденційність та недоторканність персональної інформації. Цей розвиток чітко видно в європейському регіоні та частково зумовлений законодавством, а частково судовою практикою. Майже всі конституції світу гарантують право на недоторканність приватного життя, а деякі прямо гарантують право на захист даних... Навіть якщо це прямо не зазначено в конституції, майже всі правові системи поважають право платників податків на конфіденційність інформації, якою вони діляться з податковими органами. Таким чином, захист інформації, пов'язаної з оподаткуванням, може бути дотриманий як мінімальний міжнародний стандарт. У Європі склався особливо суворий режим захисту даних, хоча й не спеціально для податкових питань. Правовими основами є ст. 8 ЄКПЛ про право на приватне та сімейне життя, а також ст. 7, 8 Хартії ЄС (йдеться про захист права на приватність і захист даних). ЄСПЛ забезпечив ефективний захист даних відповідно до вимог права на приватність, особливо в податкових питаннях, а також стосовно вимог свободи вираження поглядів згідно зі ст. 10 ЄКПЛ. Крім того, захист даних регулюється конкретними положеннями вторинного законодавства Союзу, зокрема Загальним регламентом про захист даних (GDPR – Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of

natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation), 2016). Водночас, наприклад, Верховний суд Індії виводить право на приватність, включаючи захист даних, з основних прав на життя та свободу. Позиція суду така: біометричний ідентифікаційний номер платника податків («adhaar») є допустимим з огляду на законний інтерес держави у боротьбі з ухиленням від сплати податків [6, с. 414-415].

Право на приватність та обмін податковою інформацією слід розглядати у кореляції із кроком 12 BEPS і правом платника податків не свідчити проти себе (*nemo tenetur*). Це право вимагає від органів влади доводити викривальні факти без використання доказів, отриманих шляхом примусу або загалом без урахування волі обвинуваченого. Принцип *nemo tenetur* має особливе значення з огляду на зобов'язання щодо повідомлення, передбачені в Дії 12 BEPS та, що стосується ЄС, відповідно в так званій Директиві DAC 6, якщо зобов'язання щодо повідомлення перекладається на самих платників податків. Такі зобов'язання щодо повідомлення по суті стосуються схем агресивного податкового планування та ухилення від сплати податків. Однак ситуація платника податків у податковому провадженні суттєво відрізняється від ситуації відповідача у кримінальному провадженні. Платники податків та їхні посередники, в принципі, зобов'язані співпрацювати з податковими органами. Однак можуть виникнути питання щодо розмежування між податковим та кримінальним правом, наприклад, щодо використання доказів, наданих платником податків, у подальшому кримінальному провадженні. Порухення заборони на збір доказів, як-от *nemo tenetur* (заборона на збір доказів), не обов'язково означає, що використання таких доказів також заборонено. У цьому відношенні не застосовуються жорсткі правила. У будь-якому випадку існує тенденція використовувати незаконно отримані докази для доведення серйозних злочинів. Однак, серйозність порушення під час отримання доказів також має значення [6, с. 402]. У цьому контексті слід додатково розглядати

питання належності та допустимості доказів у тих чи інших провадженнях, відповідно до галузевого процесуального законодавства.

Загалом, необхідно констатувати ту обставину, що сучасна доктрина науки фінансового права не виробила єдиної усталеної систематизації фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Це можна вважати недоліком теоретико-методологічного рівня, оскільки відсутність чітких класифікуючих ознак дещо обмежує пізнавальну спроможність, а відтак і можливості для вироблення більш ефективних підходів до правового регулювання податкової сфери.

У той же час відсутність усталеної систематизації відкриває перспективи для вивчення фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків під іншими кутами пізнавального впливу. Тут мова йде в першу чергу про формування окремо «букви закону», а окремо «духу закону». Створення чіткої детермінації та ієрархізації системи вказаних гарантій позбавляє платників податків використовувати ті способи, засоби та механізми реалізації чи захисту своїх прав, які ґрунтуються на принципах правового регулювання, але не знайшли відповідного відображення чи закріплення в законодавстві в силу різних факторів.

Висновки до розділу I

За результатами аналізу теоретико-методологічних засад фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків зроблено, зокрема, такі висновки.

1. Дослідження генези наукових пошуків теоретичного осмислення сутності фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків продемонструвало відсутність єдності в науковому середовищі щодо термінологічної визначеності. Відсутня навіть єдина точка зору, що є практично найбільш ефективною формою реалізації права на захист. Дослідники наводять власні аргументи стосовно таких форм, як адміністративний, судовий, позасудовий захист, самозахист, альтернативний захист порушених прав, але при цьому цілісного дослідження предметом якого була б компаративістика, заснована на судовій та податковій статистиці, на сьогодні не існує.

2. Дослідження концептуалізації елементів фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків дала змогу розробити власне бачення категорії «фінансовий механізм». Фінансовий механізм, як наукова категорія, характеризується наявністю розподільчого та регуляторного впливу. Він спрямований на конкретного суб'єкта або предмет фінансово-економічної (фінансово-господарської) діяльності. Така орієнтація дещо відрізняється від орієнтації правового механізму на сам об'єкт правовідносин, але це пояснюється особливістю економічних процесів, де основний акцент спрямовується не на процес, а на конкретний економічний результат. Представлено авторське визначення категорії фінансово-правового механізму як взаємопов'язаної установленної правом або суб'єктами відносин сукупності елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, які є предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність і правовий статус їх

учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством.

3. Аналізуючи систему та види фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, зроблено висновок про відсутність єдиного підходу в доктрині фінансового та податкового права щодо класифікації таких гарантій. Натомість запропоновано сутнісний (теоретико-методологічний) вираз системи гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Вся система аналізованого виду гарантій в національному правовому просторі поділяється на такі складові: конституційно-правові гарантії – закріплені на рівні Основного Закону держави, мають засадничий характер та є базисом, на якому держава деталізує обсяг власних зобов'язань перед платниками податків; законодавчі гарантії – система гарантій визначених в якості імперативів та обмежень владно-управлінського впливу в процесі регулювання податкових відносин; адміністративно-правові гарантії – сукупність засобів, інструментів та способів захисту прав платників податків через адміністративні процедури в позасудовий спосіб; судові гарантії – гарантії судового захисту порушених прав платників податків; позасудові гарантії – система інструментів, засобів та способів захисту прав платників податків, які вони здатні реалізувати самостійно без залучення органів державної влади в позасудовий та позаадміністративний способи.

4. Аргументовано, що будь-яка національна система гарантій реалізації та захисту прав платників податків складається з двох елементів або підсистем першого порядку: міжнародно-правова підсистема першого порядку, яка включає в себе всю сукупність міжнародних актів, договорів та декларацій, учасником або стороною яких є відповідна держава, і які стосуються регулювання особливостей реалізації прав платників податків під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності або їх захисту на міжнародному рівні (прикладом таких актів є, зокрема, угоди про усунення подвійного оподаткування; про моніторинг податкових надходжень та недопущення

уникнення від оподаткування); національна підсистема фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, яка включає всю сукупність нормативно-правових актів, які формують відповідний масив національного законодавства. При чому такі акти можуть стосуватись не лише податкових відносин як таких, чи охоплюватись предметною сферою податкового права. До їх складу входять також адміністративні, кримінальні та акти іншого характеру, які своїм регуляторним впливом торкаються всіх без виключення аспектів податкових правовідносин, від їх формування та адміністрування, до притягнення до відповідальності за порушенням вимог національного законодавства. Або ж цю підсистему можна поділи на національні загальні правові гарантії та національні галузеві фінансово-правові гарантії.

5. Аргументовано, що недотримання чи незадоволення платників податків обсягами відновлення порушених прав, відбувається не лише або не стільки з вини регулятора податкової сфери (органів, які формують та реалізують податкову політику), скільки через недосконалість, неефективність самого механізму держави або діяльності інших інституційних утворень, за допомогою яких відбувається забезпечення тих чи інших фінансово-правових гарантій. Слід також зважати на таку особливість правових гарантій, як їхня декларативність, зважаючи на правовстановлювальну функцію законодавства. Для того суб'єкта, на якого може поширюватися та чи інша гарантія, важливо, щоб держава могла забезпечити їх практичне втілення.

РОЗДІЛ II

СПОСОБИ ЗАХИСТУ ПРАВ ТА ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

2.1. Суть та принципи захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку

Держава гарантує платникам податків доволі широку можливість реалізації їх прав та законних інтересів, а також дисперсну модель взаємодії між ними та контролюючими органами в сфері оподаткування. Захист прав платників податків в такій моделі обумовлюється наявністю нормативно-правового закріплення особливого виду відносин між суб'єктами владних повноважень та платниками податків. При чому суб'єктний склад перших значно ширший, ніж у випадку реалізації державою функцій з контролю та адміністрування податкових надходжень. Окрім інстанційного елементу під час забезпечення платникам податків захисту їх прав, держава надає також і широкі організаційні можливості. При чому максимального розширення вони досягають в процесі захисту їх прав саме в адміністративному порядку.

У такий спосіб держава намагається знизити навантаження на судові органи, шляхом залучення відповідних державних установ та інстанцій, наділених повноваженнями вирішення податкових спорів в адміністративному порядку. Власне і створюються нові моделі правовідносин, що обумовлює специфічний модус поведінки самих платників податків, які часто опиняються перед вибором найбільш ефективного способу захисту порушених прав.

При чому оцінку ефективності тому чи іншому способу можна дати лише на підставі аналізу нормативно-правового забезпечення обох способів, їх порівнянні, а також дослідженні доктринального відображення найбільш проблемних аспектів реалізації платниками податків захисту власних прав.

З точки зору правової доктрини, то виникає питання визначеності самої

категорії адміністративного порядку захисту прав платників податків, що інколи ототожнюють із адміністративним оскарженням. У свою чергу О. Бондаренко зазначає, що захист прав в адміністративному порядку являє собою відносно «простий, дешевий, оперативний спосіб вирішення конфлікту, який виник між платниками податків та контролюючі органом» [42, с. 117-118]. Однак при цьому, в роботах дослідника наскрізним трендом є ставлення до такої процедури, як до недостатньо ефективної через відсутність фахівців із високим рівнем компетентностей у сфері державного управління, адміністративного права та податкових правовідносин, через що такий спосіб вирішення правових конфліктів витісняється судовим.

Водночас Є. Смичок зазначає, що за умови адміністративного порядку захисту прав платників податків на останнього не покладається обов'язок доказування істинності своїх переконань при розгляді скарги; рішення, прийняті за результатами такого розгляду, набувають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню податковими органами нижчого рівня [169, с. 82]. З іншого боку Д.Б. Крилов акцентує увагу, що існуюча процедура адміністративного оскарження рішень до Державної податкової служби України потребує вдосконалення з точки зору підвищення процедурних гарантій та дотримання принципу обов'язковості судових рішень і правових висновків Верховного Суду. Крім того, адміністративний спосіб захисту вимагає узгодження із нормами Закону України «Про адміністративну процедуру» [97, с. 77-78]. Такий висновок є слушним, але при цьому саме регуляторна спроможність вказаного Закону здатна суттєво підвищити ефективність адміністративного порядку захисту прав платниками податків.

Є думка, що на відміну від судового розгляду, в рамках адміністративного оскарження правовий конфлікт може бути врегульований ще на етапі виникнення (платник податків може подати податковому органу додаткові пояснення, подати уточнені декларації) або зовсім бути вичерпаний шляхом погоджувальних процедур [83, с. 104]. Проте така позиція викликає

сумнів, оскільки потреба у захисті прав платників податків виникає в останніх лише після настання факту порушення чи обмеження таких прав. Для цього необхідна оцінка прийнятого контролюючим органом рішення чи вчиненої по відношенню до платника податків дії, які обумовлюють настання відповідних негативних наслідків для останніх.

Зі свого боку Є.М. Смичок вважає за доцільне представити адміністративний порядок захисту прав платників податків в якості певної форми «розв’язання конфлікту, що виник між сторонами податкового правовідношення та долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами такого вирішення виступають платники податків та контролюючий орган, або інший уповноважений орган, який здійснює функцію адміністративного нагляду за діяльністю контролюючих органів» [169, с. 77-78]. Вочевидь останній суб’єкт дослідник виділяє через те, що вітчизняне законодавство надає право платникам податків звертатись із скаргами на рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, до інституцій вищого рівня.

Такий висновок сам по собі формує наступну тезу: адміністративний спосіб захисту прав платників податків потенційно передбачає залучення третьої особи, але не суду, а органу вищого рівня в системі державного управління до сфери управління якого відноситься контролюючий орган чиї дії чи рішення оскаржуються. Виникає доволі цікава та суперечлива ситуація, оскільки держава в особі відповідного органу вищого рівня повинна визнати протиправним рішення чи дію органу, який підпорядковується останньому та при цьому реалізує державну політику в сфері адміністрування податків. Тобто держава повинна самостійно виправити недолік, що став результатом протиправного чи некоректного розуміння контролюючим органом податкового законодавства, що призвело до порушення прав платників податків.

На перший погляд, подібна ситуація цілком відповідає принципам

демократичного управління та концепції good governance. Це означає, що держава визнає та вчиняє відповідні дії спрямовані на корегування адміністративного механізму. Однак, тут і виникає питання: за умови відновлення порушеного права платника податків, якій засіб впливу на контролюючий орган, що їх порушив повинна застосувати держава? Не можна визнати власну помилку без практичних наслідків у вигляді механізму зворотного зв'язку. При цьому у випадку порушення прав платника податків, особливо за умови якщо їх відновлення передбачає компенсацію чи відшкодування з боку держави негативних наслідків, які були спричинені внаслідок дії контролюючого органу, то цілком логічним є ситуація застосування державою ж компенсаторного механізму до суб'єкту, який спричинив порушення вказаного права. Іншими словами, посадова особа, яка відповідальна за порушення відновлених прав платника податків повинна понести відповідну відповідальність або щодо неї повинні бути застосовані інші заходи адміністративного характеру.

Дана точка зору фрагментарно знаходить своє відображення і в роботах Д.В. Цвіри, яка зазначає, що система податкових органів утворює і організаційно, і функціонально єдину систему в структурі органів виконавчої влади. До неї входять органи з формальною ознакою – органи, що управляють стягненням і надходженням до бюджетів (фондів) платежів, які законодавець зарахував до загальнодержавних і місцевих податків і зборів, та фінансові органи, які безпосередньо не контролюють сплату податків та зборів [187, с. 117-118]. Тобто окрім ДПС України, до складу владних суб'єктів, що можуть приймати участь в процесі захисту прав платників податків в адміністративному порядку, опосередковано можна віднести і Державну казначейську службу України, яка здійснює окремі повноваження в сфері адміністрування податкових надходжень на єдиний державний казначейський рахунок. Чому говоримо про опосередковану участь? Тому що відносини щодо зарахування податкових надходжень до бюджетів – це бюджетні

відносини, що регулюються нормами бюджетного законодавства. Водночас, ці доходи формуються за рахунок надходжень від платників податків, які з-поміж іншого мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, на повернення надміру сплачених податків тощо.

Також контролюючими органами, в розумінні ПК України, є безпосередні структурні одиниці – територіальні органи, які входять до складу ДПС України. Відтак ДПС України виступатиме органом державної влади вищого рівня щодо таких територіальних органів, оскільки має статус центрального органу виконавчої влади, який реалізує з-поміж іншого державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування під час застосування податкового, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Подібна будова та диверсифікований адміністративно-правовий статус податкових органів України підтверджують дійсність висновку про те, що в у випадку захисту прав платників податків в адміністративному порядку, так чи інакше залучаються треті сторони, оскільки кожен із конкретних контролюючих органів є самостійним суб'єктом публічного права. Це створює так зване процедурне врегулювання відносин з приводу захисту прав платників податків, коли держава самостійно корегує та корелює правореалізаційну та правозастосовну практику власних інституцій.

Як слушно зазначає з цього приводу К.П. Бабенко послідовне визначення процедурного регулювання в аспекті вирішення податкових спорів – є одним із елементів нівелювання фактичної нерівності владного та правозобов'язаного учасника податкових відносин. Процедури вирішення спорів забезпечують правову визначеність сторін та формують компенсаторні механізми, які унеможливають прояви негативного розсуду або ж свавільні дії владного суб'єкта як такі. Водночас процедурне регулювання вирішення податкових спорів повинно забезпечувати, зокрема, й інтереси публічного характеру. Це зумовлює ситуацію, коли процедура вирішення спору повинна

бути сконструйована в такий спосіб, щоб, із одного боку, унеможливити уникнення від сплати податків і зборів з боку приватного суб'єкта, а з іншого – унеможливити прояви негативного розсуду з боку суб'єкта владних повноважень [36, с. 150-151]. Таким чином, процес вирішення податкового спору в адміністративному порядку повинен забезпечувати баланс між інтересами приватного та публічного суб'єкта податкових відносин.

Слід зауважити при цьому, що держава повинна сприяти використанню адміністративного оскарження, оскільки це є одним з її завдань, що узгоджується із рекомендаціями Комітету Міністрів Ради Європи. Законодавство гарантує платникам податків та ЄСВ можливість адміністративного оскарження рішень контролюючих органів. Інститут адміністративного оскарження в цих правовідносинах ґрунтується на презумпціях неправомірності оскаржуваного рішення; мовчазної згоди контролюючого органу з доводами та вимогами скаржника по закінченню граничного строку розгляду скарги; тлумачення норм законодавства на користь платника у разі їх множинного тлумачення [151]. Таким чином, держава не лише зобов'язується стимулювати застосування адміністративного способу захисту платниками податків власних прав, але і створити відповідні ефективні механізми для його практичної реалізації, що будуть спрямовані на дійсне вирішення конфлікту.

З цього приводу слушною є позиція В.І. Теремецького, який вказує, що ефективність та дієвість адміністративного способу захисту платниками податків власних прав цілком залежить від дієвості механізму адміністративно-правового регулювання, який в аспекті вирішення податкових спорів ґрунтується на таких принципах правового регулювання податкових відносин, що являють собою синтез принципів і функцій як адміністративно-правового регулювання, здійснення державного управління загальнодержавними справами, так і принципів та функцій правового регулювання податкових відносин, а також здійснення державного управління

податковою сферою держави [172, с. 88-89]. При цьому за результатами досліджень вченого можна зробити висновок, що принципи захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку відрізняються від принципів притаманних судовому порядку.

Також професор В.І. Теремецький серед найважливіших принципів, що визначають сутність адміністративного порядку захисту прав платників податків виділяє наступні: рівності платника податків перед законом і податковим органом; антициклічності характеру вирішення спорів (стійкість до змін в політичному керівництві держави); однозначності тлумачення; законності та верховенства права; змагальності та диспозитивності; неупередженості [172, с. 90-91]. Тут слід виокремити принцип антициклічності, який по іншому можна визначити, як принцип політичної відстороненості, що означає неприпустимість вирішувати спори в адміністративному порядку в залежності від політичного вектору розвитку держави чи політичної приналежності конкретних очільників ДПС України.

У свою чергу О.В. Бондаренко виділяє такі принципи вирішення податкового спору в адміністративному порядку: верховенства права; законності; рівності осіб перед законом; доступності; гласності та відкритості; неупередженості та об'єктивності; оскаржуваності [42, с. 261-263]. Перелічені принципи (окрім оскаржуваності) є загальноправовими та передбачені у процесуальних кодексах.

Право на оскарження рішень контролюючих органів прямо передбачено у ПК України (зокрема, у п. 14.1.7 ст. 14; п. 17.1.7 ч. 17.1 ст. 17; ст. 56 та інші положення ПК України). Зміст даного принципу слід трактувати таким чином, що навіть за умови недосягнення платником податків бажаного результату захисту власних прав в адміністративному порядку, такий платник податків не позбавлений можливості реалізовувати право на захист в інший спосіб. І тут йдеться не лише про право на звернення до суду на дії, рішення чи бездіяльність контролюючих органів, але і на право оскаржувати рішення

контролюючих органів чи їх вищестоящих органів в адміністративному порядку, але вже не в межах та предмету первинного звернення, а у випадку наявності очевидних порушень з боку таких органів процедури оскарження чи вимог до розгляду скарг. Іншими словами, ми наполягаємо на тому, що будь-які порушення з боку органів уповноважених на вирішення спорів за участі платників податків в адміністративному порядку також підлягають оскарженню в цьому ж порядку без звернення до суду.

У такий спосіб платник податків отримує додатковий обсяг прав, зменшується навантаження на судову систему, а також, що головне відбувається так би мовити перевірка вищестоящим органом правильності винесеного рішення при первинному зверненні платника податків.

Цікаво, що К.П. Бабенко заперечує таку можливість, акцентуючи увагу а інших принципах захисту прав платників податків в адміністративному порядку, серед яких провідне місце посідають: принцип первинності (адміністративний порядок завжди передує судовому); принцип безоплатності; принцип швидкості реалізації; принцип відсутності третьої сторони; принцип однастадійності (контролюючим органом вищого рівня для цілей процедур адміністративного оскарження може виступати лише ДПС України); принцип обмеженої спеціалізації [36, с. 151-153]. Одразу зауважимо, що нами вище вже висловлювалась думка щодо помилковості твердження про відсутність третьої сторони та однастадійності вирішення спорів в адміністративному порядку.

Натомість, слід підтримати позицію дослідника щодо певної спеціалізації адміністративного порядку вирішення спорів за участі платників податків. Це обумовлюється наявністю спеціальних процедур вирішення окремих категорій спорів з урахуванням їх предмету. Зокрема мова йде про випадки захисту платниками податків своїх прав при оскарженні рішення про відмову у реєстрації податкової накладної; оскарження податкових повідомлень-рішень нерезидентами тощо. Для таких процедур передбачено й окреме нормативно-правове забезпечення, яке є спеціальним по відношенню до положень ст. 56

ПК України, але застосовується виключно у поєднанні з нормами вказаної статті, хоча і передбачає певні ускладнення для платників податків в процесі надання відповідної документації.

Тут мова йде зокрема про особливості, що встановлюються постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних»; наказом Мінфіну України від 21.10.2015 р. № 916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами».

Важливим засадничим принципом захисту прав платників податків в адміністративному порядку є принцип виключності нормативно-правового забезпечення процедури їх вирішення. Тобто виключно нормативно-правовим актами, при чому підзаконного характеру, визначається порядок дій, що повинні вчиняти органи, до яких звертаються платники податків за захистом своїх прав, а також підстави виникнення, зміни та припинення процедурно-процесуальних відносин у ході вирішення податкового спору в адміністративному порядку.

Акцентуємо також на тому, що адміністративне вирішення податкового спору представляє собою окрему управлінську процедуру, де може мати місце переговорний процес, який відображає практичне втілення принципу спеціалізації адміністративного порядку вирішення спорів за участі платників податків. Переговорний процес певним чином нагадує інститут медіації за умови захисту платниками своїх прав в судовому порядку, а отже повинен розглядатись як засіб розширення спроможностей платників податків в реалізації ними всього комплексу правових інструментів спрямованих на захист та відновлення порушених прав.

Зауважимо, що не менш важливим за наведені вище принципи є принцип реальності захисту прав та законних інтересів платників податків. Його

сутність розкривається в тому, що звертаючись в адміністративному порядку за захистом своїх прав платник податків не лише на практиці реалізовує власне само право на захист, але і реально відновлює порушені права. Ця теза відсилає нас до необхідності визначити ступінь ефективності адміністративного порядку захисту прав платниками податків, але це можливо зробити виключно в умовах практичної реалізації тієї правосуб'єктності, якою держава наділяє останніх в процесі вирішення податкового спору.

Таким чином, сутність принципу реальності захисту прав платників податків полягає в тому, що реалізація механізмів із захисту самого порушеного права призводить до відновлення того обсягу прав платника податків, що існував до порушення. З одного боку, це виражається в обов'язковості забезпечення з боку органів державної влади примусову реалізацію поновлення прав, що виникає із рішення останніх за результати розгляду ними податкового спору.

У цьому контексті К.Ю. Пряміцин зазначає, що лише той засіб, який дозволяє ефективно захистити особу, є ефективним, а отже лише він здатен забезпечити реальне поновлення прав. Сам захист прав платників податків відрізняється від поновлення тим, що останнє має конкретний результат для правового статусу платника податків, а реалізація права на захист має результат лише щодо його процесуальної правосуб'єктності [149, с. 128-129]. Тобто практичним проявом принципу реальності захисту прав платників податків є настання юридичних наслідків у вигляді відновлення обсягу прав платника податків та їх реалізація в життя. При цьому вкрай важливим є те, аби правовий спосіб захисту порушених прав був ефективним. І тут йдеться не стільки про процесуальний аспект, а про результат реального поновлення порушених прав. У цьому контексті цитований автор слушно наводить рішення ЄСПЛ (зокрема, у справах: «Афанасьєв проти України» від 05.04.2005 р. (заява № 38722/02); «Чуйкін проти України» від 13.01.2011 р. (заява № 28924/04); «Гурепка проти України» від 06.09.2005 р. (заява

№ 61406/00)).

Зарубіжні фахівці розглядають питання ефективного захисту прав платників податків (ефективності захисту) крізь призму верховенства права, особливо у контексті процесу обміну інформацією, а саме: право на доступ до публічної інформації, право на конфіденційність, право на недоторканність приватного життя та процесуальні права (право на інформацію, право на повідомлення та право на заперечення та апеляцію). Автори відзначають, що відмінності між правилами та відсутністю захисту інформації про платників податків можуть перешкоджати ефективному захисту платників податків, і податкова адміністрація повинна гарантувати захист прав платників податків як частину верховенства права. І вони пропонують три рекомендації, що стосуються права на конфіденційність, права на недоторканність приватного життя та процесуальних прав платників податків. Ці рекомендації можуть бути поширені (як найкращі практики) на інші країни, що розвиваються, у подібному економічному та правовому масштабі [4].

Стосовно появи «м'якого права», а також щодо розвитку правил обміну інформацією, податкові адміністрації опинилися в положенні, коли вони повинні якомога краще взаємодіяти з платниками податків та розуміти їх. Щоб робити це ефективно, вони повинні захищати платників податків та створювати системи, що забезпечують ефективне верховенство права як відповідно до закону, так і шляхом щоденного оперативного застосування закону [4, с.41]... Верховенство права, належне управління та фінансова прозорість повинні стосуватися відносин між платником податків та податковою адміністрацією. Ці відносини забезпечать податковим адміністраціям доступ до інформації щодо діяльності платника податків, одночасно посилюючи добровільну співпрацю платника податків з податковими органами. Нарешті, захист прав платників податків підвищить легітимність багатосторонніх інструментів для обміну інформацією щодо платника податків [4, с.42].

Доцільно звернутись і до точки зору Н.О. Махиніч, яка вказує, що «право платників податків на захист – це матеріальна норма й без відповідного підґрунтя вона залишиться «неживою», бо не матиме практичного втілення та відповідної гарантованості своєї реалізації» [111, с. 58]. Це означає, що особливого значення набувають реальні механізми та процедури, які мають нормативно-правове забезпечення та сприяють захисту і відновленню прав платників податків. В Україні діє «писане право», тобто всі норми, що регулюють, наприклад, податкові відносини, повинні мати нормативно-правове закріплення. І це підтверджується положеннями ПК України.

Адміністративно-правові засоби захисту прав платників податків мають своїм джерелом виключно нормативно-правові акти, що суттєво звужує коло можливостей для них, у порівнянні із судовою процедурою захисту прав. Остання передбачає широке використання правових позицій Верховного Суду, які є обов'язковими при вирішенні податкового спору, але виключно для використання судами нижчих рівнів. Для контролюючих органів такі правові позиції не є джерелом права, а, отже, не можуть виступати в якості гарантованого інструменту підсилення позицій платників податків.

Водночас, подібна ситуація із неможливістю використання судової практики жодним чином не означає послаблення позицій платників податків, а навпаки – демонструє ефективність державного механізму в сфері податкових відносин. Справа в тому, що усталена судова практика повинна бути орієнтиром для підвищення ефективності державного регулювання та індикатором у визначенні прогалин законодавчого забезпечення, в тому числі, щодо порядку захисту прав платників податків.

Тобто держава повинна спиратись на таку практику в процесі нормотворчості, що призводить до потенційно позитивних змін у законодавстві, але дійсно, під час вирішення конкретних податкових спорів, органи залучені до їх розв'язання в адміністративному порядку обмежуються під час прийняття відповідних рішень виключно нормативно-правовими

актами.

Розглядаючи більш детально нормативно-правове забезпечення процедури захисту прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку, слід звернути увагу передусім на положення Конституції України, якими гарантується дотримання з боку держави законних прав та інтересів як фізичних, так і юридичних осіб.

Так, у ст. 3 Конституції України закріплюється, що саме права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. В свою чергу, у ст. 13 зазначається, що держава забезпечує захист усіх суб'єктів права власності і господарювання [88]. Ці дві норми прямої дії встановлюють два важливих застереження під час реалізації органами державної влади, з поміж іншого, політики в сфері оподаткування:

- по-перше, найголовнішим орієнтиром під час здійснення органами державної влади регуляторної діяльності виступає обсяг прав та законних інтересів учасників суспільних відносин;

- по-друге, держава, в особі всіх органів державної влади, забезпечує захист прав учасників відносин в сфері оподаткування.

Тут йдеться не стільки про судовий захист, який прямо гарантований ст. 55 Конституції України, а саме про участь у захисті прав учасників суспільних відносин всіх органів державної влади, місцевого самоврядування тощо тобто усіх інституцій, які реалізують владно-управлінські функції.

Центральне місце в системі нормативно-правового забезпечення аналізованої процедури захисту прав платників податків займає ст. 56 ПК України, яка закріплює паритет між адміністративним і судовим порядками оскарження рішень контролюючих органів платниками податків. Натомість в подальшому, законодавець дещо суперечить цій позиції, визнаючи право платників податків звертатись до суду навіть після завершення розгляду скарг в адміністративному порядку. Однак, тотожної можливості у випадку подачі спочатку позову до суду законодавець, а потім – у межах адміністративного

оскарження не допускає.

Цікавим є і формулювання п. 56.2 ст. 56 ПК України, відповідно до якого: «у разі якщо 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, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня» [132]. Незрозуміло чому законодавець окремо виділяє таке порушення прав платників податків як «неправильне визначення суму грошового зобов'язання». При цьому дана норма стосується лише прийнятих рішень, а не оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів.

Таке неоднозначне формулювання є потенційним ризиком щодо зменшення обсягу можливостей платниками податків захищати свої права в адміністративному порядку, у випадку, якщо контролюючі органи своїми конкретними діями, не оформленими у вигляді рішень (наприклад, під час здійснення перевірок), перевищують повноваження або виходять за межі повністю законного рішення.

Саме тому, нами пропонується викласти п. 56.2 ст. 56 ПК України в такі редакції: «Платник податків має право звернутися із скаргою до контролюючого органу вищого рівня на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу, якщо вони, на думку платника, суперечить чинному законодавству, та виходять за межі повноважень встановлених цим Кодексом або іншими законами України».

Таке формулювання охоплює собою всі випадки протиправної, на думку платника податків, поведінки контролюючого органу, а також унеможливорює формальний підхід контролюючого органу вищого рівня під час розгляду скарг на бездіяльність відповідного органу, оскільки саме формулювання бездіяльності не охоплюється жодним із елементів правової норми, що

міститься в діючій редакції п. 56.2 ст. 56 ПК України.

Слід також звернути увагу, що абз. 4 п. 56.3 ст. 56 ПК України закріплює право платника податків бути присутнім під час розгляду скарги, але не визначає обов'язок для контролюючого органу вищого рівня розглядати відповідну скаргу виключно за участі платника податків. Подібна норма дає змогу суттєво підвищити оперативність розгляду скарги, оскільки фактично спрямована на усунення ризиків зловживання платниками податків свого права бути присутнім під час такого розгляду, у випадках коли останні своєю неявкою намагаються затягнути розгляд скарги.

На наше переконання ст. 56 ПК України містить і дискримінаційну норму. Йдеться про п. 56.3-1 в якому законодавець для чогось визначає окремо випадки, які можуть бути оскаржені платниками податків-нерезидентами. Проте формулювання п. 56.1 ст. 56 ПК України дає чітке розуміння, що всі без виключення платники податків: резиденти та нерезиденти – мають право на оскарження будь-якого рішення, дії чи бездіяльності контролюючого органу. Вони не можуть перебувати у різних нерівних правових статусах в залежності від країни походження, а отже дай пункт пропонується виключити для того, щоб не створювати випадків юридичної невизначеності.

Щодо країни походження товару, то тут є питання тягара доказування у контексті добросовісності та легітимних очікувань, у рамках помилкового внесення мита до обліку. Припустимо, що імпортер імпортує товари з Макао, у митній декларації країною походження вказано Макао. Однак подальше розслідування виявляє, що справжньою країною походження є Китай. Митні органи Макао підтверджують наявність сертифікатів про преференційний режим. Однак вони не можуть ні підтвердити, ні спростувати країну походження через закриття експортера. За митним законодавством зарубіжних країн, наприклад, Словенії, видача неправильного сертифіката про походження товару не вважається помилкою, якщо сертифікат ґрунтується на неправильному викладі фактів, наданих експортером, за винятком випадків,

коли, зокрема, очевидно, що органи, що видають сертифікат, знали або повинні були знати, що товари не відповідають умовам, встановленим для отримання права на преференційний режим. Чи повинен імпортер, який діяв добросовісно, нести наслідки недбалості іноземних органів влади або договірної сторони?... У справах про ПДВ питання дещо простіше. Перший підпункт статті 28с(А)(а) Шостої Директиви 77/388, зі змінами, внесеними Директивою 2000/65, забороняє компетентним податковим органам вимагати від постачальника, який діяв добросовісно та надав докази, що, на перший погляд, виключають його право на звільнення від оподаткування внутрішньоспільнотної поставки товарів, згодом сплатити ПДВ за ці товари, якщо ці докази виявляться неправдивими, проте без встановлення участі постачальника в ухиленні від сплати податків, за умови, що постачальник вжив усіх розумних заходів у своїх силах, щоб забезпечити, аби внутрішньоспільнотна поставка, яку він здійснював, не призвела до його участі в такому ухиленні (Справа С-409/04, Телеос та ін. (2007) ECR, с. I-7797, резолютивна частина) [17].

На позитивну оцінку заслуговує положення п. 56.4 ст. 56 ПК України, в якому закріплений за контролюючим органом обов'язок доведення правомірності прийнятого ним рішення чи вчинення дії та/або бездіяльності. Дана норма цілком виправдовує саму концепцію адміністративного порядку захисту прав платників податків, яка базується на презумпції правомірності дії та рішень платників податків. Але цікавим є те, що законодавець визначає за платниками податків право надавати документи чи докази, якими підтверджується зміст скарги, що саме по собі означає процес доказування і активну участь в ньому саме платника податків. Звісно, що суд може зобов'язати платника податків подати ті чи інші наявні у нього документи, які необхідні контролюючому органу.

З цього приводу В.О. Іванцов зазначає, що надання документів є правом, а не обов'язком платника податків. Однак системний аналіз положень ст. 56

ПК України демонструє існування певної колізії, що негативно позначається на реалізації платниками податків права на оскарження рішень податкових органів. Так, контролюючі органи наділені повноваженнями витребування у платника податків необхідних для розгляду скарги документів. Тоді незрозуміло, на яких підставах платник податків змушений надавати докази податковому органу, адже обов'язок доказування в такому випадку покладається на контролюючий орган. Виникає питання, на підставі яких доказів контролюючим органом було прийнято відповідне рішення, що оскаржується, якщо для доказування його правомірності необхідно витребувати додаткові документи [78, с. 147]. Подібна ситуація, на наше переконання, повинна бути врегульована наступним чином: якщо контролюючий орган вищого рівня не отримав від контролюючого органу, рішення, дія чи бездіяльність якого оскаржується, достатнього обсягу документів та потребує додаткових доказів від платника податків, то таке оскаржуване рішення підлягає скасуванню як необґрунтоване належним чином.

Подібне вирішення ситуації сприятиме підвищенню рівня професійності та доцільності прийняття контролюючими органами тих чи інших рішень, що значно підвищить рівень захисту платників податків вже на етапі прийняття та обґрунтування відповідного рішення.

Таким самим засобом підвищення рівня захищеності прав платників податків слід вважати і положення абз. 2 п. 56.9 ст. 56 ПК України, відповідно до якого: «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» [132]. Подібне формулювання сприяє виконавчій дисципліні органів, що розглядають відповідні скарги платників

податків. При цьому обмежувати право на захист платників податків у випадку пропущення строків на адміністративне оскарження є неприпустимим, про що законодавець і зазначає в п. 56.18-56.20 ст. 56 ПК України, в який чітко закріплюється право судового оскарження рішення, дій чи бездіяльності контролюючих органів, звісно, у межах встановлених строків.

Щоправда п. 56.18 ст. 56 ПК України при визначенні строків позовної давності містить посилання на ст. 102 ПК України, в якій йдеться про строки давності та порядок їх застосування переважно контролюючими органами, щодо вжиття заходів по відношенню до платників податків та щодо притягнення останніх до відповідальності. Тут слід акцентувати увагу на тому, що диференціація строків давності є надмірно широкою, що ускладнює правову визначеність в аспекті реалізації платниками податків власних прав, особливо, якщо мова йде про судове оскарження рішення, дій чи бездіяльності контролюючих органів, що можливо зробити за правилами КАСУ протягом шести місяців з моменту винесення такого рішення чи вчинення дії або з моменту коли платник податків дізнався про їх винесення чи вчинення.

Тому уявляється цілком логічним, розширити можливості платників податків із захисту власних прав шляхом виключення часу, який останні витратили на такий захист в адміністративному порядку із строків перебігу позовної давності. Вирішити дану неузгодженість та суперечливість строків позовної давності пропонується шляхом доповнення пункту 56.18 ст. 56 абзацом п'ятим наступного змісту:

«Час, витрачений платником податків на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в досудовому порядку протягом всієї процедури адміністративного оскарження, починаючи із моменту виникнення права на таке оскарження, не враховується при обчисленні строків позовної давності, визначеної за правилами Кодексу адміністративного судочинства України.». Це положення також слід узгоджувати із пунктом 56.19 ст.56 ПК

України, який, можливо, варто буде виключити.

Таким чином, забезпечується реальне розширення можливостей платників податків у захисті порушених прав та законних інтересів, а також гарантується ефективність адміністративного способу вирішення податкового спору. Власне адміністративно-правові засоби захисту прав платників податків є провідною складовою частиною механізму забезпечення їх прав загалом у податковій сфері. Проте для досягнення максимальної ефективності практичної дії такого механізму необхідним є високий рівень транспарентності та детермінації відповідних елементів системи захисту прав платників податків на рівні податкового законодавства.

Саме тому, ми говоримо про значний вплив засадничих принципів, на яких базується такий захист, для подальшого вдосконалення податкового законодавства. Справа в тому, що на відміну від КАС України, який містить досить широкий і змістовний перелік принципів адміністративного судочинства, у тому числі у справах про податкові спори, ані в 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. Зауважимо, що ми не стверджуємо, що чинне законодавство, яке регулює вирішення податкових спорів у позасудовому порядку, позбавлене принципів функціонування цього інституту, однак більшість із цих принципів розпорошені в тексті низки нормативно-правових актів різної юридичної сили. Крім того, досить часто вони не є очевидними, оскільки не мають чіткого визначення, а лише впливають із тих чи інших законодавчих положень. Така ситуація аж ніяк не відповідає принципу юридичної визначеності. Цей принцип являє собою зобов'язання державних владних органів забезпечити легкість з'ясування права тими, до кого воно застосовується, і набуття останніми можливості, в разі необхідності, скористатися правом, так само, як і способом, за допомогою якого воно буде підлягати застосуванню й

тлумаченню.

Його основна мета полягає в забезпеченні того, що жодна з норм, які приймають органи державної влади, не може бути застосованою до непоінформованих про неї. Означений принцип тісно пов'язаний із принципом легітимних очікувань (*legitimate expectations*), який є наслідком першого. Принцип легітимних 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. У цьому контексті варто згадати рішення Конституційного Суду України від 21 січня 2025 р. № 3-р(II)/2025 [154] (це рішення практично заклало підґрунтя для необхідності врахування легітимних очікувань у всіх законопроектах, що стосуються оподаткування).

У рішенні Конституційного Суду Словенії № UI-59/03 від 13 травня 2004 р. щодо прийняття нового податкового законодавства зазначається, що принцип захисту легітимних очікувань передбачає, що законодавчий орган не повинен погіршувати правове становище окремих осіб та юридичних осіб без об'єктивної причини, що ґрунтується на переважаючих та законних суспільних інтересах.

Щодо легітимних очікувань, то тут варто звернути увагу на зарубіжну судову практику. Так, Верховний Суд Індії у справі *Food Corporation of India vs Kamdhenu Cattle Feed Industries*, 1992 (11) TMI 275 зазначив, що у публічному праві немає необмеженої дискреції. Орган державної влади має повноваження лише використовувати їх для суспільного блага. Це накладає обов'язок діяти справедливо та застосовувати процедуру, яка є «чесною грою в дії». Належне дотримання цього зобов'язання як частини належного управління породжує у кожного громадянина розумне або законне очікування справедливого ставлення у його взаємодії з державою та її органами, причому цей елемент є необхідним компонентом процесу прийняття рішень у всіх діях держави. Задоволення цієї вимоги щодо недопущення свавілля є дією

держави, тому необхідно враховувати розумні або легітимні очікування осіб, на яких може вплинути рішення, інакше несправедливість у здійсненні повноважень може призвести до зловживання або перевищення влади, окрім впливу на добросовісність рішення в даному випадку. Прийняте таким чином рішення може бути оскаржене на підставі свавілля. Верховенство права не повністю усуває дискрецію у здійсненні влади, оскільки це є нереалістичним, але передбачає контроль за її здійсненням шляхом судового перегляду [10].

Легітимне очікування може бути двох типів: матеріальне легітимне очікування (наприклад, право на отримання певної вигоди) та процесуальне легітимне очікування (наприклад, право бути вислуханим до винесення рішення). Доктрина легітимних очікувань передбачає, що рішення або виконання закону будуть прийматися відповідно до останнього та духу закону, і саме цього очікують від осіб, які застосовують закон. Суди зобов'язані виконувати статuti відповідно до їхніх положень, навіть якщо ці статuti можуть суперечити конвенції. Іншим прикладом легітимного очікування є те, що положення закону не може бути чинним шляхом застосування доктрини легітимного очікування. Якщо положення закону ще не набули чинності на момент повідомлення, ця доктрина стає застосовною. Матеріальний захист легітимних очікувань не означає, що за будь-яких обставин очікування буде виправдано сприятливим рішенням [24].

Також можна навести деякі справи з податкових питань у контексті легітимних очікувань.

Згідно із Законами Англії Галсбері (Halsbury's Laws of England – енциклопедія права Англії та Уельсу), особа може мати легітимне очікування певного ставлення з боку адміністративного органу, навіть якщо вона не має законного права на таке ставлення згідно з приватним правом. Це очікування може виникати або із заяви чи обіцянки, зробленої органом влади, включаючи неявне запевнення, або з послідовної минулої практики [211]. Центральна рада прямих податків Уряду Індії (Central Board of Direct Taxes, Government of

India, CBDT) опублікував прес-реліз про те, що коли повернутий дохід перевищує дохід, повернутий за попередній рік, на 30%, оцінка не повинна підлягати перевірці. Платник податків виконав умови зазначеного прес-релізу. Однак, податковий інспектор взяв справу платника на перевірку та вніс доповнення. Суд, спираючись на доктрину легітимних очікувань, постановив, що податковий інспектор не мав підстав брати справу платника на перевірку, порушуючи обіцянку, що міститься в прес-релізі, і, отже, доповнення, внесені в ході такої перевірки, також заслуговують на видалення без будь-якого подальшого розгляду (SMT. NAYANA P. DEDHIA. VERSUS ASSISTANT COMMISSIONER OF INCOME-TAX. 2002 (8) TMI 273 – ITAT HYDERABAD-A).

Наступне: коли особа створює підрозділ відповідно до будь-якої політики уряду на легітимних (законних) підставах очікувати, що уряд виконає свої обіцянки, то така особа має право на обіцянки, дані урядом, навіть у ситуації, коли законодавство було змінено, і позбавляє особу права вимагати такої вигоди (M.V.R.PRASAD, H.S.SIDHU Smt. Nayana P. Dedhia – Appellant Versus Assistant Commissioner of Income-tax – Respondent. 2002 (8) TMI 273 – ITAT HYDERABAD-A).

Платник податків мав право легітимного очікування, що органи податкового управління діятимуть відповідно до закону під час розгляду його заяви про зупинення та під час розгляду питання про те, чи буде доцільним або належним стягувати податок шляхом примусових заходів, таких як накази про арешт боргу, навіть під час розгляду заяви про зупинення в суді (M/S Asiad Paints Limited, Vertiv Energy Pvt. Ltd., M/S. Weiwo Communication Pvt. Ltd. And Ors. Versus Union Of India, Goods And Service Tax Network, The Commissioner Of Commercial Taxes (Gst), The Assistant Commissioner Of Commercial Taxes 2019 (12) TMI 464 - Karnataka Hight Court) [10].

Основні принципи, що стосуються «легітимних очікувань», були сформульовані лордом Діпломом у справі «Рада профспілок державних

службовців проти Міністра державної служби» (1985) AC 374, 408-09 (CCSU case: Lord Diplock in Council of Civil Service Unions v. Minister for the Civil Service). У цій справі було зазначено, що для виникнення легітимного очікування рішення адміністративного органу повинні впливати на особу, позбавляючи її певної вигоди чи переваги, якою вона або (i) раніше дозволяла користуватися особа, яка приймає рішення, і яку вона може законно очікувати, що їй буде дозволено продовжувати користуватися, доки їй не будуть повідомлені деякі раціональні підстави для її відкликання, щодо яких їй було надано можливість висловитися; або вона отримала запевнення від особи, яка приймає рішення, що вони не будуть відкликати без попередньої можливості навести причини для ствердження, що їх не слід відкликати. Очікування може ґрунтуватися на явній обіцянці чи заяві, або на встановлених минулих діях чи усталеній поведінці (справа Верховного Суду Індії – case of Dr. Chanchal Goyal (Mrs) v. State of Rajasthan (2003 INSC 102))... Розглядувана доктрина розроблялася як принцип розумності та справедливості та використовується проти статутних органів та урядових органів, на чиї заяви чи обіцянки діють сторони чи громадяни, і деякі негативні наслідки виникають через відмову органів влади виконати свої обіцянки або дотримуватися своїх зобов'язань (справа Верховного Суду Індії Hira Tikko vs Union Territory, Chandigarh & Ors on 13 April, 2004)... Особа може мати «законне очікування» щодо певного ставлення з боку адміністративного органу, навіть якщо вона не має законного права на таке ставлення згідно з приватним правом. Очікування може виникати або із заяви чи обіцянки, зробленої органом влади, включаючи неявне твердження, або з послідовної минулої практики. Доктрина легітимного очікування займає важливе місце в розвитку права судового перегляду (справа Верховного Суду Індії – Bannari Amman Sugars LTD Vs Commercial Tax Officer and Others 2004 (11) TMI 320) [24].

Звертаючись до податкових органів, платники податків та їхні консультанти повинні враховувати будь-які потенційні аргументи щодо

легітимних очікувань поряд з технічними податковими аргументами, які вони можуть висунути. У відповідних випадках позов про судовий перегляд може забезпечити засіб правового захисту за обставин, коли податкове законодавство може не відповідати вимогам. У справі *Arderin* (рішення Високого суду Ірландії у справі *Arderin Distillery Limited* проти Податкової комісії [2022] ІЕНС 267 («*Arderin*»)) суд зазначив, що особливо прикро, що між сторонами не було досудового листування, яке могло б прояснити проблеми та уникнути судового розгляду. Тобто, коли питання легітимних очікувань є актуальними, частою на практиці є перевага порушувати їх перед податковими органами на ранній стадії – ще до початку судового оскарження [7, с.156]. У даному випадку наголошується на доцільності не просто адміністративного оскарження рішень податкових органів, а про наявність бодай якоїсь комунікації платника податків з податковими органами.

Засіб правового захисту, заснований на доктрині легітимних очікувань, є дуже корисним правовим шляхом для платників податків, щоб забезпечити захист своїх прав. Це особливо актуально, враховуючи той факт, що, наприклад, Податкова служба Південної Африки (*South African Revenue Service, SARS*) діє за принципом, який зазвичай називають «плати зараз, сперечайся потім» (*pay now, argue later*). Це просто означає, що навіть якщо платник податків оскаржує зобов'язання, цей спір не заважає SARS додавати відсотки та стягнення до непогашеної суми, поки спір вирішується. Ці відсотки та стягнення можуть мати руйнівний вплив на фінансове становище платників податків, навіть якщо гроші зрештою будуть повернуті. Використовуючи замість цього засіб правового захисту легітимних очікувань, суди отримують набагато більші повноваження під час перегляду рішень SARS і можуть, принаймні, призупинити нарахування відсотків та стягнень, поки розглядається рішення. Тому вкрай важливо, щоб платники податків належним чином ознайомилися з доктриною легітимних очікувань та тим, як вона може допомогти їм під час оскарження своїх податкових зобов'язань [29].

У Нігерії, як і в більшості країн, оподаткування є питанням законодавства, яке є складним та невизначеним, що змушує платників податків у багатьох випадках покладатися на розсуд податкового органу для встановлення своїх податкових зобов'язань. Ситуація стає ще складнішою, коли податковий орган відхиляється від своєї попередньої позиції, особливо таким чином, що це залишає платника податків із негативними ретроактивними наслідками. Легітимне очікування є одним із засобів правового захисту, які суди запропонували для захисту інтересів платників податків за таких обставин. Однак з різних причин податкової політики здається, що для претензій платників податків щодо легітимного очікування краще розглядати в адміністративному, а не судовому порядку. Водночас, неможливість судового розгляду справи в суді не означає, що вона повністю позбавлена обґрунтованості. Може бути обґрунтованість, яка вигідна як позивачеві (платнику податків), так і відповідачу (податковому органу), а також податковій системі в цілому [16, с.139]. Очевидно, що розглядувана пропозиція не має на меті замінити роль суду в розробці та застосуванні легітимних очікувань. Вона визнає, що очікування виникають на адміністративному етапі, і натомість прагне доповнити судову роль, висвітлюючи, що може зробити податковий орган, і чому для податкового органу може бути більш розумно дотримуватися своїх обіцянок, ніж їх порушувати.

Принципи легітимного очікування були предметом численних судових рішень, які певною мірою роз'яснили, коли може виникнути очікування та за яких обставин воно порушується. Основні принципи на загальному рівні такі:

існує загальна презумпція, що платники податків повинні сплачувати податок, який вони заборгували;

у випадку самотійно нарахованих податків, таких як ПДВ, існує додаткова презумпція, що платники податків повинні визначати та застосовувати правильний податковий режим і подавати правильні податкові

декларації на основі цього режиму;

роль Служби з податкових і митних зборів його Величності у Великобританії (HM Revenue & Customs, HMRC) – аналог ДПС і ДМС України, полягає у зборі податків, хоча вона має право вирішувати, як це робити, відповідно до своїх повноважень щодо збору та управління;

легітимне очікування може бути створене явним або неявним твердженням, або ж усталеною практикою чи політикою;

заява має бути чіткою, однозначною та без будь-яких відповідних застережень;

якщо було створено легітимне очікування, суд повинен вирішити, чи було б несправедливим та необґрунтованим у сенсі справи Веднесбері (справа Associated Provincial Picture Houses Ltd проти Wednesbury Corporation 1948 р.) для HMRC відхилення від нього.

У більшості випадків, щоб суд виправдав легітимне очікування, платник податків у Великобританії повинен довести, що він покладався на це твердження собі на шкоду [13].

Цікавою є практика наукового диспуту щодо окремих питань, зокрема, й легітимних очікувань. Нашу увагу привернула дискусія, що розгорнулась довкола допису доктора Д-р Єнконга Нганджох Ходу – старшого викладача права та директор програм магістратури та магістратури в Юридичній школі Манчестерського університету «Критика доктрини законних очікувань в арбітражі інвестиційних договорів» [32] та критичні міркування щодо неї Седі Бланшар – наукової співробітниці Інституту Макса Планка в Люксембурзі з питань міжнародного, європейського та регуляторного процесуального права [23].

Позиція Єнконга Нганджох Ходу	Позиція Седі Бланшар
...держава може якимось чином висунути аргумент легітимних очікувань проти іноземного	...скоріш за все Єнконг має на увазі не ухилення від сплати податків, яке порушувало б законодавство держави

інвестора, який займається «ухиленням від сплати податків».	перебування і таким чином піддавало б інвестора внутрішнім кримінальним та цивільним санкціям, а те, що було визначено як «мінімізація податкових зобов'язань законними методами». Це також відоме як «податкове планування»;
...ухилення від сплати податків або податкове планування «несумісні з духом будь-якої двосторонньої інвестиційної угоди».	...хоча Єнконг Нганджох Ходу не намагається підтвердити це твердження, воно не є очевидно правдивим. Цілі двосторонніх інвестиційних угод зазвичай зазначаються у преамбулі; збільшення податкових надходжень ніде не зазначається серед таких цілей. Натомість в інвестиційних угодах є посилення на сприяння більшій економічній співпраці, стимулювання потоку приватного капіталу, сприяння економічному зростанню та розвитку, а також максимізацію ефективного використання економічних ресурсів. Таким чином, цілком можливо, що інвестиції підтримують «дух» двосторонньої інвестиційної угоди, створюючи нову та вигідну транскордонну економічну діяльність, водночас мінімізуючи свої податкові зобов'язання в межах закону;
...замість беззастережних «легітимних очікувань» трибунали (суди) повинні чітко враховувати поведінку інвестора»;	...автор перейшов від аргументу про те, що держава повинна мати можливість стверджувати про порушення її очікувань, до аргументу про те, що податкова поведінка інвестора може бути доречно висунута як захист від твердження інвестора про порушення його легітимних очікувань. Чи не виникає тут питання про можливість зустрічного позову, чи пропонується захист? За твердженням Єнконга Нганджох Ходу поведінка інвестора вже розглядається як частина визначення того, чи були його

	передбачувані очікування легітимними, і чи дії держави їх перешкодили. Однак зовсім не очевидно, за якої фактичної ситуації ухилення від сплати податків/податкове планування буде мати відношення до твердження інвестора про порушення його легітимних очікувань. Такі сценарії, безумовно, були б рідкістю.
--	--

Відповідаючи Саді Бланшар, Єнконг Нганджох Ходу вже значно ґрунтовніше висвітлює свою позицію, посиляється на судову практику. Хоча розглядуваний нами матеріал 2013 р., проте деякі положення корисні і для сучасної податкової практики, а деякі порівняння – вражають. Наприклад, за твердженням Єнконга Нганджох Ходу близько 60% корпорацій з активами щонайменше 250 млн дол. США не сплачували жодних федеральних податків між 1996 і 2000 рр. У 2005 р. Податкове управління Кенії повідомило, що на той час йому заборгували вражаючі 1,32 млрд дол. США несплачених податків транснаціональними корпораціями, які використовували агресивні схеми ухилення від сплати податків. Хоча технічно це могло бути законним, така практика, безумовно, суперечить духу будь-якого інвестиційного договору... Справедливе та рівноправне ставлення, а отже, і легітимні очікування в міжнародних інвестиціях, повинні розглядатися крізь призму «ключових пріоритетів розвитку». Тому не виключено, що такий стандарт використовуватиметься трибуналом (судом) при оцінці поведінки іноземного інвестора щоразу, коли є позов [33].

Єнконг уточнив, що в його початковому дописі було натяком на те, що держава може висунути захист (а не зустрічний позов) від твердження про порушення нею легітимних очікувань інвестора на тій підставі, що інвестор ухилявся від сплати податків. Саді Бланшар погодилась з тим, що власна поведінка інвестора може мати значення для визначення того, чи були порушені його законні очікування. Це безперечний момент. Однак, щоб бути

доречною, поведінка інвестора має бути пов'язана з ймовірним порушенням державою, щоб контекстуалізувати або виправдовувати дії держави. Якщо поведінка держави в іншому випадку порушувала б чинний правовий стандарт, вона може показати, що її поведінка насправді була належною відповіддю на певні дії або бездіяльність інвестора. На відміну від такого обмеженого підходу, у початковому дописі Єнконга [32] стверджується, що держава може висунути захист «око за око» без необхідності встановлювати існування причинно-наслідкового зв'язку між ухиленням інвестора від сплати податків та ймовірним порушенням державою [22].

Якщо інвестору певним чином бракує розумності, твердження про наявність легітимних очікувань може бути визнане невиправданим (*Duke Energy Electroquil Partners & Electroquil SA v Ecuador*, ICSID, ARB/04/19, 2008). Наприклад, якщо на момент інвестування інвестор не врахував економічне, історичне та соціально-політичне середовище в державі перебування, позов про легітимні очікування навряд чи буде успішним. Саме це мало місце у справі *Saluka Investment BV (Нідерланди) проти Чеської Республіки*, де позов про легітимні очікування, заснований на покладанні позивача на обіцянку, дану колишнім міністром фінансів, був відхилений Трибуналом (судом), оскільки, які б гарантії не надав міністр фінансів, він не міг зобов'язувати майбутні уряди» (часткове рішення ЮНСІТРАЛ від 17 березня 2006 р., пункт 351 на с. 74) [22].

Як бачимо доктрина легітимних очікувань має своє історичне, доктринальне, правозастосувальне підґрунтя. Для вітчизняної судової практики у податкових спорах це питання також вельми актуальне, з огляду на згадуване вище Рішення Конституційного Суду України 2025 р. Для платника податків податкове законодавство, його окремі положення мають бути чіткими і зрозумілими. Очевидно, що зрозумілість законодавства залежить від обізнаності платника податків, від рівня його фінансової грамотності загалом. Відсутність додаткових знань має спонукати до додаткової комунікації з

податковими органами, з іншими компетентними органами державної влади, з, врешті-решт, податковими юристами.

До речі, щодо ухилення від сплати податків: «Недобросовісність або ухилення від сплати податків виключають застосування захисту, що надається добросовісністю. Тягар доведення факту ухилення від сплати податків, безумовно, лежить на податкових органах. Держава-член відправлення внутрішньоспільнотної поставки може відмовитися застосовувати звільнення від оподаткування з метою забезпечення правильного та чіткого застосування звільнень та запобігання будь-якому ухиленню, запобігання або зловживанню. Принцип захисту легітимних очікувань не може бути законно застосований платником податків, який навмисно брав участь в ухиленні від сплати податків та поставив під загрозу функціонування спільної системи ПДВ» [17]. Такою є як європейська, так і вітчизняна практика.

Ще хотілося би у межах наукових дискусій згадати про Міжнародну конференцію з прав платників податків (ICTR), яка була заснована у 2015 р. Ніною Е. Олсон, яка тоді була Національним адвокатом платників податків (НТА), а згодом стала виконавчим директором Центру прав платників податків. Конференція об'єднує експертів з різних дисциплін, включаючи державне управління, право, економіку, психологію, антропологію та соціологію, щоб дослідити, як права платників податків у світі слугують основою для ефективного податкового адміністрування та засобом сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства. Щорічно конференцію проводить інша організація у своїй країні. У 2025 р. 10-та Міжнародна конференція з прав платників податків відбулася у м. Вашингтоні, округ Колумбія, США, за підтримки Гарвардської федеральної податкової клініки та Гарвардської школи права. Тема 10-ї конференції – «Права платників податків, довіра та верховенство права». Міжнародне бюро фіскальної документації (IBFD) виступило технічним радником конференції, а спонсорами стали податкові аналітики та Caplin&Drysedale, Chartered.

Центр прав платників податків – це позапартійна некомерційна організація, яка займається підвищенням обізнаності платників податків про їхні права та доступом до них, а також поглибленням їхнього розуміння ролі оподаткування у досягненні спільного блага. Свою місію Центр виконує через індивідуальну та системну адвокацію. Надаючи безкоштовну правову допомогу платникам податків з низьким рівнем доходу в США та технічну підтримку клінікам для платників податків з низьким рівнем доходу в США і за кордоном; співробітники Центру допомагають забезпечити справедливість та неупередженість податкових адміністрацій. Проводячи інформаційно-просвітницьку роботу з платниками податків з низьким рівнем доходу, включаючи тих, для кого англійська є другою мовою, Центр допомагає платникам податків зрозуміти свої права та обов'язки. Також Центр виступає за системні зміни, співпрацюючи з національними та міжнародними політиками, правозахисниками та науковцями з питань, що впливають на оподаткування та права платників податків; подаючи бриф-записки *amicus curiae* та беручи участь у судових процесах, предметом яких є податкові спори; а також сприяючи прозорості через запити щодо Закону про свободу інформації та інші дослідження [27].

Також варто звернути увагу на Огляди захисту прав платників податків (Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, OPTR) від Міжнародного бюро фінансової документації (International bureau of fiscal documentation, IBFD). У цих оглядах визначаються принципи, мінімальні стандарти та найкращі практики для ефективного захисту прав платників податків. Використання наведених в OPTR положень дозволяє контролювати дотримання таких мінімальних стандартів у світі, а також вносити зміни та розвивати їх у різних регіонах світу.

OPTR – це нейтральна платформа для неупереджених академічних досліджень, що відповідає за створення та управління базою даних, що документує глобальні тенденції у захисті прав платників податків, на основі

рівня дотримання 87 практичних орієнтирів, визначених Бейкером та Пістоуном на Конгресі Інституту фінансових бухгалтерів (Institute of Financial Accountants, IFA) 2015 р. Крім того, ОПТР прагне виявити та задокументувати глобальні події та тенденції у практичному захисті прав платників податків з динамічної точки зору за допомогою щорічного опитування, в якому беруть участь національні команди експертів з понад 40 країн світу [14].

Щорічні огляди-моніторинги (звіти) ОПТР надають допомогу у виявленні чутливих сфер та потенційних проблем у сфері прав людини, що виникають внаслідок змін у законодавстві або адміністративній та судовій практиці, є викладенням актуальної та об'єктивної інформації, призначеної для використання як документальної основи для академічних досліджень та для їх заохочення, одночасно підвищуючи обізнаність про важливість захисту прав платників податків для підвищення податкової моралі, зменшення податкового розриву та узгодження дій держави зі стандартами верховенства права [14]. З погляду вітчизняної практики було би доречно готувати такі огляди якщо не щорічно, то хоча б за кількарічний період. Звісно, варто пригадати огляди постанов Верховного Суду у сфері оподаткування, проте в них здебільшого підсумовується судова практика касаційної інстанції без глибинного її аналізу. Метою таких оглядів є систематизація та узагальнення позиції касаційної інстанції, можливо навіть формування підґрунтя для сталої судової практики, підвищення правової визначеності, ефективного функціонування системи правосуддя та захисту прав, свобод і законних інтересів.

2.2. Правове регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку

Захист прав та законних інтересів платників податків в судовому порядку є важливим елементом у системі державних гарантій транспарентної, демократичної та прозорої системи оподаткування в державі. Зауважимо, що основний акцент необхідно робити не просто на наявність масиву нормативно-правових актів, норм права, які декларують наявність такої можливості – звернення платників податків до суду за захистом своїх прав – а більшою мірою на результативність такого захисту. Навіть авторитарні режими роблять вигляд номінального існування права на захист своїх інтересів в суді, однак демократична європейська країна, якою беззаперечно є Україна, повинна акцентувати увагу на дієвість механізмів реалізації аналізованого права.

Звертаємо увагу, що власне «захист прав платників податків в судовому порядку», як правова категорія не викликає зайвих дискусій. Натомість можуть виникнути питання щодо меж визначення категорії «законних інтересів» для розуміння їх судами в якості об'єкту захисту. На відміну від адміністративного порядку захисту, судовий передбачає наявність спору між платником податків та третьою стороною (переважно контролюючими органами), який неможливо вирішити в інший спосіб ніж шляхом звернення до суду. Тому виникає питання визначення категорії «законних інтересів» в якості об'єкту захисту для того, щоб коректно та чітко визначити спосіб такого захисту, передбачений відповідними нормативно-правовими актами.

Від цього залежить ефективність судового захисту, як окремої форми реалізації платниками податків власної правосуб'єктності та моделі податкових відносин. Порушення прав платників податків є більш зрозумілим та видимим для суду випадком некоректних чи неправомірних дій по відношенню до них контролюючих та інших органів, а також третіх осіб. Подібні порушення доводяться в процесі судового розгляду. Натомість

наявність порушених законних інтересів підлягають більш ширшому та глибшому доказуванню з боку платників податків, оскільки вітчизняне законодавство не містить чітких критеріїв та детермінант у визначенні законного інтересу.

Очевидно, що реалізація будь-якого законного інтересу не повинна порушувати норм права, які виражають інтереси держави, суспільства, окремих суб'єктів. Таке міркування є дещо загальним, але воно формує певне правове допущення щодо визнання законного інтересу порушеним в судовому порядку – наявність його закріплення в праві, не лише прямою нормою, але і духом закону. Тут також можна додатково дискутувати на тему про «дух закону» і «букву закону» у податкових правовідносинах. Детальніше про це, див., наприклад [5].

А.В. Сліденко з цього приводу зазначає, що інтерес платників податків, як об'єкт судового захисту, має набути законного характеру, і це може бути опосередковано принаймні двома факторами: такий інтерес має витікати, ґрунтуватися на загальному змісті об'єктивного права, іншими словами, бути дозволений, очікуваний; він не має бути спрямований на досягнення певних цілей платником податків за рахунок ущемлення прав і свобод інших осіб [168, с. 152-153]. До речі підтвердження останньому ми знаходимо в Рішенні Конституційного Суду України від 01.12.2004 р. у справі № 1-10/2004 щодо тлумачення незаконного інтересу. Так, незаконним є такий інтерес, «...що не захищається ні законом, ні правом, не повинен задовольнятися чи забезпечуватися ними, оскільки такий інтерес спрямований на ущемлення прав і свобод інших фізичних і юридичних осіб, обмежує захищені Конституцією та законами України інтереси суспільства, держави чи «всіх співвітчизників» або не відповідає Конституції чи законам України, загальноновизнаним принципам права» [152].

Аналізуючи дану правову позицію ми повинні звернути увагу на особливості податкових відносин. Справа в тому, що законним інтересом

платників податків є реалізація наданих державою можливостей скорочення податкового навантаження. Разом із тим, зменшення розміру податкових нарахувань не відповідає інтересам держави, як адміністратора податків для потреб суспільства в цілому. І хоча сама держава надає відповідний інструментарій для зменшення податкового навантаження: застосування податкового кредиту, пільги щодо сплати окремих видів податків, спеціальні податкові режими – в цілому суд при зверненні до нього платника податків за захистом власних законних інтересів може виходити із позиції, що забезпечення такого інтересу шкодить інтересам держави, яку представляють відповідні контролюючі органи в сфері оподаткування.

Тому в цьому ж рішенні Конституційний Суд України прямо зазначив, що «для правильного розуміння поняття «охоронюваний законом інтерес» важливо враховувати й те, що конфлікт інтересів притаманний не тільки правовим і неправовим інтересам, а й конгломерату власне законних, охоронюваних законом і правом інтересів. Йдеться про виключно легітимні, але конкуруючі інтереси покупця і продавця, боржника і кредитора, наймача і наймодавця, споживача і товаровиробника, прокурора і адвоката, слідчого і підозрюваного тощо. Певною конфліктністю характеризуються і охоронювані законом та правом інтереси громадянина і держави, особи і суспільства, акціонера і акціонерного товариства, національні і загальнолюдські, приватні і публічні тощо» [152]. Тобто суд сам робить висновок про існування конфлікту між платниками податків та державою під час реалізації законних інтересів перших. Іншими словами, «законний інтерес» має бути дозволений, очікуваний. Це означає, що законний інтерес платника податків, як і можливість його захисту в судовому порядку, повинні відображатись у відповідних нормах податкового законодавства.

Тут ми маємо звернутися до статті 56 ПК України, в якій зазначено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [132]. У жодному іншому місті ПК

України не передбачає можливість судового захисту законних інтересів платників податків.

У цьому контексті наголошуємо на необхідності доповнення пункту 17.1 ст. 17 ПК України підпунктом 17.1.19 наступного змісту:

«17.1.19. на захист своїх прав та законних інтересів в адміністративному та судовому порядку в межах, визначених чинним законодавством України».

Закріплення такої простої гарантії суттєво розширить обсяг правосуб'єктності платників податків під час реалізації їх прав та інтересів, оскільки дасть змогу вийти за межі гарантованого ст. 56 ПК України права лише на оскарження рішень контролюючих органів. При цьому цілком логічним є передбачення, що захист прав та законних інтересів відбувається і поза межами оскарження відповідних рішень, оскільки їх права та інтереси можуть порушуватись в інший спосіб та не лише контролюючими органами.

У цьому контексті доволі слушною є позиція С.В. Литвинова, який зазначає, що судовий захист прав та законних інтересів платників податків має переваги над адміністративним, в тому числі за рахунок широкого тлумачення судами і порушених прав, і визначення ними законних інтересів. Тому науковець стверджує, що за таких умов – розширення можливостей реалізації платниками податків права на судовий захист – останній матиме наступні суттєві переваги: висока об'єктивність розгляду спору, як наслідок його розгляду поза межами суто податкового законодавства; можливість застосування судом заходів забезпечення позовних вимог (превентивний засіб захисту прав); наділення платників податків процесуальною правосуб'єктністю, що розширяє обсяг потенційно можливих засобів захисту прав та законних інтересів, в тому числі щодо доказування обсягу та предмету останніх [107, с. 183-184].

Тут слід наголосити на тому, що саме право на захист прав та законних інтересів в судовому порядку гарантовано на рівні Конституції України. Так, відповідно до ч. 2 ст. 55 Конституції України «кожному гарантується право на

оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб» [88]. Ця норма поширюється на усю сукупність суспільних відносин, і враховуючи те, що Конституція України є правовим актом прямої дії, то і дана гарантія не потребує фактичного дублювання в інших нормативно-правових актів, а лише деталізації порядку, способів та меж реалізації права на судовий захист.

Більше того, Конституція України гарантує можливість такого захисту за межами національної системи судочинства. Так, відповідно до ч. 5 ст. 55 Конституції України «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» [88]. Тобто судовий захист, на відміну від адміністративного, не обмежується судовими інституціями України, а платники податків за захистом власних прав можуть звертатись в тому числі і до ЄСПЛ. І рішення останніх будуть обов'язковими для виконання в Україні.

Більше того, М.В. Захарко в своїх дослідженнях звертає увагу на ще одну важливу особливість та перевагу судового захисту платниками податків власних прав та законних інтересів. Тут йдеться про принцип презумпції правомірності рішень платника податків, який закріплений у пп. 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 ПК України. Саме цей принцип, на думку науковця, «...має використовувати як платник податку при побудові концепції захисту своїх прав та обґрунтуванні своєї позиції у податковому спорі, так і суд, який цей спір розглядає... Презумпція правомірності рішень платника податку передбачає, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, 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, то рішення має прийматися на користь платника податку» [74, с. 94]. Тут слід звернути увагу на позицію, висловлену Н.Г. Кравченко, неповноти реалізації у податковому законі принципу презумпції правомірності рішень платника податку, яка виражається через тезу про невідомість або невизначеність суб'єкта (сам платник, чи податковий орган, чи інший орган, зокрема, той, хто приймає рішення), який має визначати, які саме податкові норми припускають множинне трактування, а які – ні, і чи є можливість у суду прийняти рішення на користь платника податку у випадку відсутності чіткого законодавчого регулювання оспорюваних правовідносин [95, с. 87-88]. З іншого боку, необхідно звернути увагу на правову позицію Верховного Суду, у складі Вищого адміністративного суду України, якою держава, в особі найвищої судової інстанції уповноваженої на вирішення податкових спорів, фактично визначає примат презумпції правомірності рішень платника податку.

Наприклад, Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) ухвалою К/800/30851/13 від 17.10.2013 року зазначив, що зважаючи на презумпцію правомірності рішень платника податку, відсутність або недостатність доказів є підставою для висновку про неправомірність оскарженого рішення контролюючого органу [182]. Фактично суд прирівняв презумпцію правомірності рішень платника податку з таким явищем як презумпція невинуватості у кримінальному процесі, що, по-перше, означає, що всі сумніви трактуються на користь платника податків; по-друге, обов'язок доказування вини платника податків чи наявності порушення ним норм чинного законодавства покладається на відповідний державний орган.

Тут слід звернути увагу на точку зору судді Верховного Суду О.Б. Заверухи, стосовно того, що презумпція правомірності рішень платника податку є окремим елементом спеціальних судових доктрин, зокрема: «доктрини податкових вигод», «доктрини добросовісності платника податку». На думку дослідника, інтерпретація аналізованої презумпції неможлива без

певної концептуальної основи, яка є необхідним підґрунтям будь-якої правової норми, так само як і правової аргументації. Ця основа формується правовою доктриною і надалі матеріалізується у позитивному праві, стаючи підґрунтям нових систематизацій. Такий рух по спіралі, між правовою доктриною і правом, між описом (інтерпретацією) і законодавчим оформленням юридичних норм та їх систематизацією і обумовлює ефективність реалізації права платника податків на захист власних прав та законних інтересів в судовому порядку [68, с.45-46]. Подібний висновок дає нам змогу навести одразу декілька застережень, важливих для подальшого аналізу правового забезпечення аналізованого нами права платників податку:

- по-перше, законодавець визначає, гарантує та бере на себе обов’язок із дотримання прав платників податків на судовий захист законних інтересів та порушених прав, і більшість таких гарантій мають загальний характер, який на практиці розкривається через дію правової доктрини у сукупності із правозастосовною практикою суддів та роботою із систематизації судової практики;

- по-друге, захист прав та законних інтересів в судовому порядку є самостійною сферою відносин, в якій поєднується податково-правова, адміністративно-правова та процесуальна правосуб’єктність платників податку. Це унеможливлює повну детермінацію всіх випадків, форм, моделей та засобів реалізації аналізованого права. Натомість, законодавець визначає принципи, засади та способи такого захисту, в межах яких реалізується повнота права на судовий захист як такий;

- по-третє, судова інстанція вирішує спір, тобто вирішує питання щодо захисту чи правомірності обмеження прав та законних інтересів платників податків, виходячи із норм законодавства, але також керуючись правовою позицією Верховного Суду, яка склалась під час вирішення відповідних справ на конкретний момент часу. Таким чином, судовий захист прав платників податків відбувається не лише з огляду на закріплені норми, але і з огляду на

фактичний прецедент, що з одного боку викликає питання, оскільки вітчизняна правова доктрина дуже обережно підходить до питання допустимості його використання в якості джерела права.

Таким чином, ми отримуємо ситуацію, за якої захист прав та законних інтересів платників податків в судовому порядку апріорі має нижчий рівень детермінації та визначеності у порівнянні із адміністративним способом. Суди вирішують справи, в тому числі, виходячи із власного досвіду та розуміння правореалізаційної здатності тих чи інших норм податкового законодавства.

Найбільш яскравим прикладом суперечливості законодавчого закріплення та широти використання правових позицій судів є визначення предметної юрисдикції вирішення спорів щодо захисту прав платників податків.

Так, системний аналіз положень ст. 56 ПК України, а також ст. 19 КАСУ та ст. 20 ГПК України демонструють відсутності прямої вказівки на предметну юрисдикцію саме податкових спорів, за єдиним винятком.

Так, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 20 ГПК України, господарські суди розглядають, зокрема, справи у справах з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство за винятком спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до ПК України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених ПК України [54]. Однак, аналіз положень ч. 1 ст. 19 КАСУ щодо предметної юрисдикції адміністративних судів, дає можливість констатувати лише загальний факт, що «юрисдикція адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових справах, зокрема справах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження» [85].

Подібна норма корелює із нормою закріпленою в ст. 56 ПК України, що і дає нам підстави зробити висновок про те, що захист прав та законних інтересів платників податків повинен відбуватись за правилами КАСУ в межах судів адміністративної юрисдикції.

Підтвердження даного висновку ми знаходимо в Рішенні Конституційного Суду України від 14.12.2011 № 19-рп/2011, відповідно до якого «рішення, прийняті суб'єктами владних повноважень, дії, вчинені ними під час здійснення управлінських функцій, а також невиконання повноважень, встановлених законодавством (бездіяльність), можуть бути оскаржені до суду відповідно до частин першої, другої статті 55 Конституції України. Для реалізації кожним конституційного права на оскарження рішень, дій чи бездіяльності вказаних суб'єктів у сфері управлінської діяльності в Україні утворено систему адміністративних судів. Завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства [153]. Але слід наголосити, на існуванні більш чіткої правової позиції, викладеної Вищим адміністративним судом України в Інформаційному листі від 27.07.2010 року № 1145/11/13-10.

Її сутність зводиться до двох важливих аспектів обґрунтування предметної юрисдикції розгляду спорів об'єктом яких є захист прав та законних інтересів платників податків:

видання керівником податкового органу будь-якого рішення, що стосується платника податків призводить до виникнення у останнього певних обов'язків. Тому таке рішення є таким, що має правове значення, а отже, є актом у розумінні п. 1 ч. 1 статті 19 КАСУ;

під час реалізації права на судовий захист платниками податків можливе застосування різних способів захисту: визнання спірного акта протиправним

або скасування такого акта – які повинні відбуватися з урахуванням конкретних обставин справи в кожному окремому випадку. Водночас у разі помилкового обрання платниками податків неналежного способу захисту порушеного права, адміністративні суди мають право на підставі ч. 2 ст. 11 КАСУ вийти за межі позовних вимог та застосувати той спосіб захисту порушеного права позивача, який відповідає фактичним обставинам справи і відновлює порушене право особи [194]. Отже, саме на рівні правозастосовчої практики визначаються способи реагування судами адміністративної юрисдикції на вибір способу захисту прав платниками податків.

Таким чином, Конституційний Суд України та Вищий адміністративний суд України фактично закріплюють предметну юрисдикцію податкових спорів власними правовими позиціями без відповідного чіткого закріплення в нормативно-правових актах прямої норми щодо розгляду позовних вимог, які стосуються захисту прав та законних інтересів платників податків в порядку адміністративного судочинства. Це відкриває для нас можливість запропонувати доповнення до ч. 1 ст. 19 КАСУ, а саме доповнити її пунктом 1-2 наступного змісту:

«1-2) спорах фізичних чи юридичних осіб, що мають правовий статус платників податків із суб'єктами владних повноважень, на які відповідно до Податкового кодексу України, покладені обов'язки із регулювання податкових правовідносин, адміністрування та контролю за податковими надходженнями щодо оскарження їх рішень, дій чи бездіяльності, в тому числі у спорах з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених Податковим кодексом України;».

У такий спосіб, буде вирішено питання неоднозначності нормативно-

правового забезпечення права платників податків на захист їх законних інтересів та прав в судовому порядку. Подібна уточнююча норма не вважатиметься формалізмом з урахуванням наявності п. 1-1 ч. 1 ст. 19 КАСУ, в якій також закріплюється окремий випадок оскарження рішень, дій та бездіяльності органу владних повноважень. Але запропоноване нами формулювання дасть змогу підвищити рівень транспарентності вітчизняного податкового та адміністративно-процесуального законодавства, оскільки детермінуватиме юрисдикцію саме адміністративних суддів у вирішенні спорів, стороною яких є платник податків, а предметом виступатимуть елементи податкових правовідносин, де іншою стороною є держава.

На підсилення даної позиції можна навести точку зору О.Б. Заверухи, який акцентує увагу на необхідності переведення нормативно-правових засад вирішення податкових спорів в судовому порядку із площини підзаконного регулювання виключно на рівень закону. Звісно, буде неправильним стверджувати, що сьогодні механізм оскарження повністю позбавлений законодавчих засад, оскільки на рівні ПК України, КАСУ закріплено низку важливих аспектів щодо функціонування цього інституту, однак на сьогодні складається ситуація, за якої при вирішенні податкових спорів домінують правові позиції Верховного Суду [68, с. 48-49]. Така ситуація не може вважатись критичною, враховуючи різноманіття податкових спорів і випадків, коли платники податків потребують реального захисту власних прав та законних інтересів.

Дана ситуація стосується більшою мірою не способів розв'язання спорів при захисті платниками податків власних прав, а скоріше засадничих принципів реалізації права на судових захист. Наприклад, цілком логічною є теза судді В.М. Бевзенка стосовного того, що конституційне право на доступ до правосуддя не є безмежним. Метою звернення до суду є захист порушених прав, свобод та інтересів, належних безпосередньо особі. Тобто здійснюючи передбачене ст. 55 Конституції України право на судовий захист, платник

податків відображає власне суб'єктивне уявлення про порушене право чи охоронюваний інтерес та спосіб його захисту. Вирішуючи спір, суд зобов'язаний надати об'єктивну оцінку наявності порушеного права чи інтересу на момент звернення до суду, а також визначити, чи відповідає обраний позивачем спосіб захисту порушеного права тим, що передбачені законодавством, та чи забезпечить такий спосіб захисту відновлення порушеного права позивача [39, с. 127-128]. Відсутність порушеного права чи невідповідність обраного позивачем способу його захисту способам, визначеним законодавством, встановлюється при розгляді справи по суті та є підставою для прийняття судового рішення про відмову в позові. І саме в цьому контексті розкривається найбільша утилітарність правових позицій Верховного Суду, оскільки вирішення питання про реальність та дійсність законного інтересу чи про фактичність порушення права платника податків не може залежати від здатності та ефективності правового захисту платником податків власних інтересів (зокрема, здатністю доказування правомірності вимог).

Тут існує потреба у застосуванні модальності правовідносин та уніфікації правозастосовчої практики, що забезпечується, в тому числі, шляхом узагальнення та систематизації судової практики, а також формуванням Верховним Судом відповідних правових позицій на підставі аналізу останньої.

Проблеми з доступом до правосуддя також можуть виникнути у зв'язку з транскордонним врегулюванням податкових спорів, де процедури взаємної угоди та арбітражу згідно з податковими договорами або Багатостороннім інструментом розглядатимуться як судові або квазісудові процедури. У будь-якому разі, враховуючи принцип справедливого судочинства, спостерігається тенденція до більшої участі платників податків у цих процедурах. ЄС спробував вирішити ці питання у Директиві 2017/1852 про механізми вирішення податкових спорів у ЄС, метою якої є покращення та підвищення ефективності процедур взаємної угоди та арбітражу. Однак, з точки зору

платників податків, залишаються занепокоєння, особливо щодо арбітражних процедур згідно з так званою «бейсбольною процедурою». У цій процедурі арбітри просто обирають, не наводячи причин, між двома рішеннями, запропонованими сторонами [6, с. 405].

Що стосується окремих засад нормативно-правового забезпечення права платників податків на захист їх прав та законних інтересів в судовому порядку, то тут слід звернути основну увагу на низку важливих аспектів, на які накладаються особливості методу податково-правового регулювання та специфіки здійснення відносин в сфері оподаткування.

Так, наприклад ст. 5 КАСУ доволі вичерпно та стисло, на відміну від цивільного чи господарського процесів, визначаються способи судового захисту порушених прав. Дана норма чітко закріплює, що, зокрема платник податків, має право в порядку, встановленому КАСУ, 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 акта чи окремих його положень;
- визнання протиправним та скасування індивідуального акта 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 пунктах 1-4 цієї частини та стягнення з відповідача - суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або

бездіяльністю [85].

Разом з тим, аналіз положень ст. 17 ПК України демонструє наявність значно ширшого кола прав платників податків, які потенційно можуть бути порушені контролюючими органами. Зокрема, йдеться про самостійний вибір моделі поведінки або відносин з контролюючими органами з боку платника податків, а також методу ведення обліку доходів та витрат. Часто останнє виступає предметом некоректного сприйняття з боку контролюючих органів, що одразу тягне за собою прийняття відповідних управлінських рішень по відношенню до платника податків.

Відповідно до ст. 5 КАСУ ефективним та прийнятним з точки зору суду буде спосіб захисту прав платниками податків шляхом визнання протиправним та скасування відповідних рішень контролюючих органів. При цьому виникає ситуація, за якої ці органи можуть в наступному податковому періоді так само визнати ті чи інші дії платника податків протиправними або такими, що порушують порядок адміністрування податкових надходжень. Тому виникає логічне питання щодо утвердження в судовому порядку окремих елементів правосуб'єктності платників податків, зокрема які стосуються диспозитивної поведінки щодо вибору методів обліку доходів, витрат, вибору контрагентів та інших аспектів податкової дисципліни.

Останнє доволі чітко розкривається при оскарженні платниками податків рішень контролюючих органів щодо віднесення перших до категорії ризикових через порушення їх контрагентами вимог до тих чи інших аспектів реалізації податкової дисципліни. В такому випадку платники податків фактично захищають не лише власні інтереси, але й інтереси та права своїх контрагентів, що прямо заборонено принципами адміністративного судочинства в контексті належності особи позивача. Діючи фактично в інтересах третіх осіб платники податків вимагають визнати протиправними рішення, дії чи бездіяльність податкових органів, які стосуються не тільки їх, але і третіх осіб. При чому порушення прав платника податків, який

звертається до суду є в такому випадку похідним від порушення контролюючим органом меж прав та інтересів іншого платника податків, який для позивача виступає контрагентом.

Тут слід наголосити на тому, відповідно до ч. 2 ст. 61 Конституції України юридична відповідальність має індивідуальний характер, що означає, що платник податку повинен відповідати лише за свої дії або бездіяльність, проте, за свого контрагента платник податків не несе відповідальності. Отже, в окреслені нами вище категорії спорів контролюючі органи фактично нехтують індивідуальним характером юридичної відповідальності по відношенню до платника податків.

Верховний Суд у даному питанні стає на бік платників податків. Так, у постанові від 24.04.2018 р. у справі № 806/4408/13-а Верховний Суд доходить висновку, що можливе порушення контрагентом податкової дисципліни не може свідчити про відсутність у позивача права, за результатами господарської діяльності з таким контрагентом, на включення сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту, з огляду на відсутність дослідження та аналізу господарських операцій за результатами здійснення яких, сформовано позивачем витрати та податковий кредит [141]. Більше того, Верховний Суд у постанові від 05.02.2020 р. у справі № 823/1519/16 приходить до висновку, що норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. В той же час, сама собою наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та відмови у формуванні податкового кредиту, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, у власному капіталі підприємства у зв'язку з його господарською діяльністю [139]. Таким

чином, Верховний Суд фактично підкреслює презумпцію правомірності дій платника податків, а також визначає недопустимість перекладання відповідальності податковим органом від одного платника податків до іншого шляхом застосування принципу субсидіарності відповідальності.

Таким чином, виникає ситуація, за якої саме так звана «судова правотворчість» стає на службу ефективному державному регулюванню податкових відносин. Наголошуємо, що правові позиції сформовані Верховним Судом, не є джерелом права для контролюючих та інших державних органів, уповноважених на реалізацію державної політики в сфері оподаткування. Водночас такі рішення є обов'язковими для судів першої, апеляційної та навіть касаційної інстанцій, що означає створення дієвої моделі ефективного захисту прав платників податків в конкретному аспекті податкових правовідносин.

Утилітарність такої моделі частково пояснюється положеннями ст. 77 КАСУ [85], відповідно до яких кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення. Але 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. Це означає, що держава наділяє додатковими гарантіями та можливостями платників податків захищати власні права та законні інтереси в суді, оскільки їм не потрібно доводити свою невинуватість. Перекладання обов'язку доведення в суді правомірності прийнятого рішення органом державної влади є похідним від презумпції правомірності дій платника податків, але таки обов'язок означає і те, що орган державної влади вже має всю повноту доказів щодо протиправності дій платника податків, оскільки ним було прийняте рішення чи вчинена дія, яка власне і оскаржується останнім.

Дана норма на практиці означає, що суд фактично перевіряє обґрунтованість прийнятого рішення в тому обсязі фактів та доказів, які мав

відповідний орган у своєму розпорядженні на момент прийняття оскаржуваного рішення, дії чи бездіяльності. В будь-якому випадку контролюючий орган приймав управлінське рішення, навіть у випадку власної бездіяльності. Тобто суд перевіряє підставу для ухвалення вольового рішення, шляхом оцінки доказів наданих йому відповідним органом та підставами, повідомленими платнику податків в якості підстави прийняття відповідного рішення чи вчинення дії.

Цікаво, що Верховний суд у складі Касаційного адміністративного суду у своїх постановках від 21 січня 2020 р. у справі №814/2335/14 [140]; від 05 лютого 2020 р. у справі №823/1519/16 [139]; від 20 лютого 2020 р. у справі №802/1255/17-а [138] виклав правову позицію, відповідно до якої приходить до висновку, що обсяг доказування органом владних повноважень правомочності чи доцільності прийнятого рішення або вчиненої дії, якими були порушені права та законні інтереси платника податків не може перевищувати обсяг підстав його прийняття. Іншими словами Верховний Суд вказує, що у випадку надання доказів до суду, які не були надані платнику податків на момент ухвалення оскаржуваного рішення свідчать про відсутність повноти підстав його прийняття, в тому числі в контексті зрозумілості його для самого платника податків. Це вже свідчить про суттєве зловживання владою та управлінським впливом з боку органу державної влади.

Ще одним важливим аспектом для дискусії стосовно сучасного стану правового забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків в судовому порядку є питання про оскарження першого рішення або першої дії контролюючого органу, яке призвело до наступних дій чи рішень, які в свою чергу породжують нову природу відносин в сфері оподаткування, що тягнуть за собою ще більші порушення прав платників податків. Йдеться про оскарження рішення контролюючого органу про проведення перевірки вже після того, як настали негативні наслідки від самої протиправної перевірки.

При чому існує позиція, що акт про власне саме проведення перевірки вичерпав свою дію внаслідок його реалізації, за результатами чого відбулось прийняття податкового повідомлення-рішення.

Дане питання щодо можливості оскарження рішення контролюючого органу про проведення перевірки після його реалізації як самостійного предмета позову є дискусійним. Підтвердженням цього є правова позиція Верховного Суду викладена в ухвалі від 21.05.2020 р. у справі № 826/9464/18, відповідно до якої оскарження рішення про проведення перевірки після безпосереднього її проведення порушує права платника податків, але створює нову правову реальність та тягне за собою настання зовсім інших правових наслідків. Так, Верховний Суд робить висновок про те, що: «саме на етапі допуску до перевірки суб'єкт господарської діяльності може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного здійснення податкового контролю щодо себе; водночас, допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні та проведенні відповідної виїзної або фактичної перевірки.» [181]. Таке положення міститься у постанові Верховного Суду в від 21.02.2020 р. у справі № 826/17123/18, де Суд робить висновок про те, що реалізація права на захист платником податків повинна відбуватись до проведення перевірки у випадку оскарження рішення про її проведення, або на етапі скасування результатів такої перевірки посилаючись на протиправність рішення про її проведення в якості однієї із підстав доведення позиції в цілому [137].

Так, відповідно до ст. 4 КАСУ індивідуальним актом є акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк.

Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України, рішення, прийняті

контролюючим органом, може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку. Відповідно до п. 77.4 ст. 77 ПК України про проведення документальної планової перевірки керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом [85]. Фактично ані КАСУ, ані ПК України не розмежовують індивідуальні акти в контексті можливості їх оскарження на такі, що продовжують діяти, або ж такі, що вичерпали свою дію на момент звернення до суду з відповідним позовом. Шляхи вирішення даної проблеми потребують вивчення закордонного досвіду, а тому будуть запропоновані нами в наступному розділі.

Окремої уваги заслуговує запроваджена КАСУ модель медіації, за участі судді в процесі судового розгляду, але в спрощений та більш ефективний спосіб ніж судовий розгляд. Так, відповідно до ч. 1 ст. 184 КАСУ врегулювання спору за участю судді проводиться за згодою сторін до початку розгляду справи по суті [85]. Відповідно до ст. 186 КАСУ серед іншого, передбачено, що проведення врегулювання спору за участю судді здійснюється у формі спільних та (або) закритих нарад. Суддя спрямовує проведення врегулювання спору за участю судді для досягнення сторонами примирення. Суддя може запропонувати сторонам можливий шлях мирного врегулювання спору. Під час проведення врегулювання спору суддя не має права надавати сторонам юридичні поради та рекомендації, надавати оцінку доказів у справі [85]. На думку О.Б. Заверухи, судова медіація (йдеться про медіацію за участі судді. – Н.С.) є надзвичайно ефективним засобом врегулювання спору, але не вирішення його по суті, а отже не захисту прав платників податків, а пошуку компромісу між ним та контролюючим органом. Зміст цього інституту, на думку вченого, полягає в тому, що контролюючі органи отримують можливість вчинити певні дії на користь платника податків навіть після прийняття ними відповідних рішень, вчинення дій, спрямованих на обмеження прав останніх [69]. Постає логічне питання стосовно

доцільності та ефективності реалізації такого інституту, але воно впирається в час, який витрачають платники податків на захист своїх прав враховуючи процедури апеляційного та касаційного оскарження рішень судів першої інстанції, прийнятих не на їх користь.

Медіація за участі судді (судова медіація) створює певну правову реальність, в якій контролюючий орган власним рішенням може відмінити повністю чи частково негативні наслідки для платника податків внаслідок досягнення компромісу та вжиття останнім певних заходів чи вчинення дій. Частково це означає, що платник податків довільно поступається певним обсягом власних прав з метою найшвидшого врегулювання податкового спору. Проте, насправді, потенціал судової медіації не розкрито повністю, оскільки він в правових реаліях України, на відміну від, скажімо податкового законодавства Швеції чи Франції, майже схожий із механізмом мирової угоди, затверджуваної судом за результатами примирення сторін.

Судова медіація як раз таки передбачає відсутність у частому вигляді судового вирішення спору, а, отже, передбачає набуття контролюючим органом певного обов'язку зі зміни чи коригування власного рішення за наслідками врегулювання спору за участі судді у розумінні дискреційних повноважень. Тобто за результатами судової медіації контролюючий орган повинен самостійно прийняти рішення, яким повністю чи частково змінить своє попереднє рішення стосовно конкретного платника податків без винесення відповідного судового рішення.

Таким чином, за результатами аналізу сучасного стану правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку слід зробити, зокрема, такі особливо важливі висновки.

Перший стосується високого рівня фрагментарності вітчизняного процесуального законодавства в контексті регулювання аналізованого права платників податків. Віднесення вирішення аналізованої категорії спорів до юрисдикції адміністративних судів значно обтяжує практичну діяльність

останніх, оскільки статистично податкові спори займають одну з перших місць за обсягом скарг, що подаються до судів адміністративної юрисдикції всіх рівнів. Така фрагментарність та поєднання положень ПК України та КАСУ в частині захисту платниками податків власних прав та обов'язків ставить перед дискурсом щодо запровадження окремої судової юрисдикції – податкових судів. У випадку існування окремої системи судів, що розглядатимуть податкові спори, має бути розроблений окремий процесуальний кодекс, який в повній мірі відобразить всю повноту прав платників податків та способів їх реалізації.

Другий висновок стосується надзвичайно високого рівня утилітарності судової нормотворчості під час вирішення спорів про захист прав та законних інтересів платників податків. Відсутність спеціального процесуального нормативно-правового акту, а також особливість самої природи податкових правовідносин, обумовлює реальне існування спеціального обсягу процесуальної правосуб'єктності платників податків, повнота якої частіше за все розкривається саме в правових позиціях Верховного Суду. Це створює унікальну ситуацію, за якої правові позиції Верховного Суду не є джерелом прав для контролюючих органів, але є обов'язковими для судів адміністративної юрисдикції при вирішенні відповідних спорів. Це створює усталену практику вирішення спорів, яка перетворюється в певну модель відносин, метою яких є відновлення порушених прав та законних інтересів платників податків, що вимагає більш детального розгляду питання доцільності чи можливості застосування окремих випадків судового прецеденту в якості джерела податкового права у виключних випадках, які характеризуються типовістю та відсутністю законодавчого забезпечення в сучасних умовах.

2.3. Особливості участі органів державної влади та місцевого самоврядування у податкових правовідносинах

Гарантування державою права на судовий захист платниками податків порушених законних інтересів та прав корелює із відповідним обсягом правосуб'єктності органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері податкових правовідносин. Наявність складної моделі взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податків, впорядкувати яку здійснено спробу шляхом прийняття ПК України, обумовлює існування дихотомної системи кореляції їх прав та обов'язків. Власне держава, як і органи місцевого самоврядування, мають самостійний обсяг прав, оскільки здійснюють управління відповідними суб'єктами господарювання, що мають статус платників податків. Тоді виникає доволі цікава ситуація, за якої судовий захист прав платника податків здійснює держава через відповідний орган управління, а відповідачем виступає контролюючий орган, що також реалізує функцію держави.

Така ситуація, і зокрема використання для її врегулювання на підставі норм КАСУ видається доволі незвичайною щодо свого суб'єктного складу, але такою що такою потребує відповідного рівня і законодавчого, і доктринального врегулювання. Хоча більшою мірою реалізація та захист прав та законних інтересів органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері податкових правовідносин стосується передусім способів наповнення бюджетів відповідних рівнів, що забезпечується багато в чому за рахунок податкових надходжень. Саме тому важливо віднайти баланс інтересів у відповідній моделі податкових правовідносин, що ґрунтуватиметься не лише на презумпції правомірності дій платника податків та непорушності його прав, але і на принципах суспільної необхідності та доцільності, які втілюють в собі суспільне призначення податкових платежів.

Право держави на встановлення, стягнення та справляння податків

виступає суверенним і не може належати нікому іншому. Право справляти податки нині є частиною суверенних прав, таких як емісія грошей і здійснення правосуддя.

Коли говоримо про державний суверенітет, то вкотре хочемо наголосити на тому, що оподаткування є невід'ємною частиною державного суверенітету. Податки стягуються уповноваженими на те органами як на загальнодержавному (національному), так і на місцевому рівні відповідно до національного законодавства. У цьому контексті взаємодія між міжнародним правом та національним законодавством має вирішальне значення для визначення правового статусу платників податків. Різноманітність підходів держав до застосування міжнародного права на внутрішньому ринку (моністичні на відміну від дуалістичних систем) є делікатним питанням у сфері податкового права. Як міжнародні договори, так і звичаєве міжнародне право можуть, без подальшого перенесення у внутрішнє законодавство, встановлювати індивідуальні права та обов'язки для фізичних та юридичних осіб, за умови, що вони є достатньо точними. Однак, чи можуть платники податків безпосередньо обґрунтовувати свої позови до адміністративних органів або національних судів положенням договору, і чи можуть такі положення бути відступлені наступним національним законодавством («переважання договору»), залежить також від їхньої прямої дії та їхнього статусу згідно із внутрішнім національним законодавством. Це питання національного конституційного права. У ЄС конфлікт між національним правом та міжнародним правом є особливо складним. Держави-члени ЄС мають право здійснювати свій суверенітет через національне законодавство та міжнародні податкові угоди, вони повинні дотримуватися законодавства ЄС [6, с. 396-397].

У ст. 67 Конституції України встановлено конституційний обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. В свою чергу, сплата податків і зборів пов'язана з економічною діяльністю їх

платників. При реалізації останніх потребує наявності як конституційних, так і галузевих норм. Тому, можливо, в Конституцію України необхідно включити не тільки норми, які визначають права і обов'язки, а й норми, що закріплюють їх межі. Сукупність таких положень утворює конституційний економічний публічний порядок, котрий чітко визначить, в яких випадках і в яких рамках може бути обмежена економічна свобода публічних інтересів.

М.М. Весельський говорить про те, що обов'язок сплати податку, збору є юридичною основою механізму сплати податків і зборів. Його значення широке, воно виходить за рамки обов'язків однієї з сторін правовідносин і є основою податкових відносин платника з державою. Юридична логіка цього явища походить із самої глибинної суті відносин держави, особи і суспільства. Люди створюють державу як офіційного представника загальносуспільних потреб та інтересів. Оскільки для виконання її функцій потрібні ресурси, тому суспільство, утворюючи державний апарат, передбачає певну суму коштів, необхідну для функціонування держави загалом. Тому в своїй основі цей обов'язок є добровільним рішенням самих людей. Щоправда, з часом цей обов'язок набув рис обов'язковості, примусу і, що найбільш головне, його реалізація пов'язана із переходом частини власності платника до держави, а тому інколи помітне негативне ставлення до сплати податків з боку платників, що відчутно відображається на їх сплаті і є головною причиною ухилення від сплати податків [48, с. 61]. Аналізуючи цю тезу, інші науковці наголошують на тому, що «обов'язковий характер сплати податків не варто виключно з державним примусом, адже значна частина платників виконує свій обов'язок по сплаті податків добровільно і свідомо, без застосування заходів державного примусу. Так, само не можна стверджувати категорично про виключно негативне ставлення платників до сплати податків, адже переважна частина їх усвідомлює суспільну значущість оподаткування і сприймає його як об'єктивну потребу держави» [55, с.257].

Через невиконання обов'язку по сплаті податків держава недоотримує

кошти до бюджету, що позначається на фінансуванні державних програм. По-друге, неплательники податків виявляються у більш вигідному становищі в порівнянні із законослухняними платниками податків з точки зору ринкової конкуренції, можуть провокувати своїми діями інших суб'єктів економічної активності. По-третє, при широкому поширенні правопорушень податкового і бюджетного законодавства, що призводять до зростання дефіциту бюджету, держава може компенсувати нестачу коштів запровадженням нових податків, збільшенням ставок діючих податків і зборів. Тому в інтересах і всього суспільства, і кожного платника зокрема є те, щоб податкове законодавство порушувалось якомога рідше.

Таким чином, виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків є необхідною передумовою для забезпечення балансу інтересів держави і суспільства, адже завдяки податковим платежам держава акумулює кошти, необхідні для забезпечення виконання її завдань і функцій, в ефективному здійсненні яких зацікавлений кожен член суспільства.

Невиконання обов'язку щодо сплати податків призводить до обмеження фінансових можливостей держави. Якщо такі випадки носять масовий характер, то це призводить до невиконання програм економічного і соціального розвитку держави, не дає можливості в повному обсязі здійснювати фінансування заходів щодо соціального захисту населення, інших важливих заходів і програм, завдає шкоди інтересам держави, порушує права та охоронювані законом інтереси інших членів суспільства, особливо тих, хто отримує бюджетне фінансування. Податки, по суті, є трансфертними платежами платників податків, які централізуються в бюджеті і повертаються платнику через надання суспільних благ та послуг.

За таких обставин особливої актуальності набуває питання захисту інтересів держави як суб'єкта податкових правовідносин, що в першу чергу пов'язано із забезпеченням виконання обов'язку по сплаті податків. Для досягнення цієї мети повинен існувати чіткий та налагоджений, законодавчо

закріплений правовий механізм забезпечення інтересів держави.

Сутність способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів зумовлена владно-майновою природою податкових правовідносин. У разі порушення власних майнових інтересів при несплаті податків, держава, в особі податкових органів, використовує передбачені законодавством владні повноваження з метою імперативного забезпечення реалізації податкового обов'язку та відновлення порушеного суб'єктивного права. В даному випадку особливого значення набувають охоронні правовідносини, формування та реалізація податкової політики держави.

Саме у межах податкової політики держава прагне знайти баланс між забезпеченням доходів, необхідних урядам для фінансування їхніх соціально-економічних програм, та посиленням внеску податкової системи в інклюзивне та стале економічне зростання. У цьому контексті робота ОЕСР з питань податкової політики та статистики поєднує спостереження з емпіричних досліджень, теорії та практичного досвіду, щоб надати розуміння ефективності та результативності альтернативних варіантів податкової політики, а також проаналізувати їхній вплив на ширші політичні міркування, включаючи стимули до роботи, інвестицій та інновацій; перерозподіл доходів та багатства; а також екологічну стійкість та добробут [26].

У щорічних виданнях ОЕСР «Реформи податкової політики: ОЕСР та окремі країни-партнери» пропонується порівняльна інформація про податкові реформи в різних країнах. У них відстежується розвиток податкової політики з плином часу та описуються останні тенденції податкових реформ. Наприклад, видання 2024 р. зосереджене на податкових реформах, запроваджених або оголошених протягом 2024 календарного року у 86 юрисдикціях. Зазначається, що, оскільки 2023 рік став поворотним моментом у порівнянні з широкими заходами з податкового послаблення, що спостерігалися під час пандемії та подальшого періоду інфляції, ця тенденція закріпилася у 2024 р. завдяки поєднанню підвищення ставок та цілеспрямованої податкової

підтримки для всіх основних видів податків. Високий рівень боргу в поєднанні зі значними потребами у витратах, пов'язаними зі зміною клімату, старінням населення та, в деяких країнах, збільшенням витрат на оборону, означав, що юрисдикції з усіма рівнями доходів запровадили стратегії для мобілізації більшої кількості доходів. Деякі вирішили підвищити стандартні ставки ПДВ, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, а також податків, пов'язаних з охороною здоров'я та навколишнім середовищем. Інші застосували більш цілеспрямовані підходи до збільшення податкових надходжень, включаючи запровадження тимчасових або постійних податків на надлишковий прибуток або додаткових податків. Ці заходи різняться за обсягом, причому деякі країни стягують їх з певних секторів, високоприбуткових фірм або безпосередньо з самих надлишкових прибутків. Ще одним помітним зрушенням у 2024 р. став перехід від тимчасових пільг на паливний податок до підвищення акцизних податків на паливо. Крім того, заслуговує на увагу використання податкової політики для підтримки переходу до низьковуглецевої економіки [25].

Ще також актуальним є питання співвідношення інтересів держави та органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування. Принципи фінансової автономії місцевого самоврядування закріплені у ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування [64]. Частково вказані принципи знайшли своє відображення у нормах внутрішнього національного законодавства України, зокрема, у ст. 142 Конституції України, яка визначає матеріальну й фінансову основу місцевого самоврядування, у п. 3 ч. 1 ст. 7 БК України, який встановлює принцип самостійності бюджетної системи України, у ч. 3 ст. 16 та ст. ст. 60-70 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», що деталізують положення Конституції України, у ст. 9 і ст. 10 ПК України щодо визначення матеріальної і фінансової основи місцевого самоврядування та ін.

Таким чином, забезпечення інтересів органів місцевого самоврядування у

податкових правовідносинах полягає у досягненні оптимального балансу інтересів, з одного боку, – держави та органів місцевого самоврядування, а з іншого – органів місцевого самоврядування та платників податків.

Державні органи та установи, які представляють державу у податкових правовідносинах, є самостійними суб'єктами, що характеризуються наявністю цілісної системи з чіткою структурою, функціями та повноваженнями, що визначаються Конституцією і законами України, компетенція яких передбачає можливість застосування заходів державного примусу з метою забезпечення здійснення завдань і функцій держави.

Статус державних органів як суб'єктів податкових правовідносин характеризується такими поняттями, як компетенція і податкова правосуб'єктність.

Компетенція державних органів відображає: основні напрями діяльності суб'єкта права, в яких визначається призначення даного суб'єкта; конкретну сферу цієї діяльності відносно певних об'єктів; сукупність повноважень примусового характеру по відношенню до інших суб'єктів, що забезпечує виконання завдань цього суб'єкта, а також повноважень, визначальним фактором здійснення яких є воля даного суб'єкта права.

Правосуб'єктність складається з трьох структурних елементів: здатність володіти правами і нести обов'язки (правоздатність); здатність самостійно здійснювати права і обов'язки (дієздатність); здатність нести відповідальність (деліктоздатність). Реалізація прав державних органів як суб'єктів податкових правовідносин здійснюється шляхом вчинення ними активних дій. Правосуб'єктність державних органів має активний характер, який базується на владних повноваженнях таких органів у відповідній галузі.

Реалізація прав суб'єктів податкових правовідносин здійснюється і через податкові правовідносини пасивного типу, але меншою мірою, ніж правовідносинами активного типу. Обов'язки суб'єктів у відносинах подібного типу полягають насамперед у тому, щоб не перешкоджати

компетентним органам у здійсненні їх прав. Активні дії в регулятивних податкових правовідносинах пасивного типу притаманні перш за все державі та уповноваженим нею органам при встановленні податків та зборів. Про активні і пасивні податкові правовідносини пишуть, зокрема, В.І. Теремецький [176] і Т.Є. Кушнарєва [104].

Структура суб'єктивного права державних контролюючих органів у сфері податкових правовідносин охоплює, зокрема, такі елементи-повноваження:

- право на вчинення встановлених законом дій і прийняття рішень (право проводити перевірки, обстежувати приміщення, що використовуються для здійснення господарської діяльності; право одержувати довідки та копії документів про фінансово-господарську діяльність тощо);

- право вимагати від іншої сторони – платника податку виконання обов'язку (право вимагати від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, діяльність яких перевіряється, усунення виявлених порушень податкового законодавства і законодавства про підприємницьку діяльність, контролювати їх виконання, а також припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів державної податкової служби);

- право у визначений законом спосіб примусити платника податку виконати обов'язок (право податкової застави, застосування адміністративного арешту активів);

- право притягнути платника податку до юридичної відповідальності в порядку та спосіб, встановлений законодавством.

Аналізуючи зміст повноважень контролюючих органів, ми можемо відзначити ті з них, реалізація яких дасть можливість виконати основні, визначені законом завдання по здійсненню контролю за дотриманням податкового законодавства, наприклад, право проводити перевірки, і похідні, які є засобами для реалізації основних правомочностей.

Право органу державної податкової служби на проведення перевірки

може бути реалізовано за допомогою таких засобів, як отримання інформації та копій документів, пов'язаних з господарською діяльністю платника, обстеження приміщень, які використовуються для отримання доходів тощо.

Деякі засоби дають можливість реалізувати право податкового органу у випадку створення платником податків перешкод для реалізації такого права органом державної податкової служби. Так, у разі відмови платника податків у проведенні перевірки за наявності законних підстав для її проведення до такого платника може бути застосовано адміністративний арешт активів. Слід зазначити, що кожному із повноважень органу державної податкової служби відповідає встановлений законом обов'язок платника податку.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на питання розширення прав податкових органів при закріпленні їх вичерпного переліку в ПК України. Так, виглядає можливим закріпити в якості окремого права податкових органів виклик платників до органів державної податкової служби України (виклик на он-лайн зустріч) на підставі письмового повідомлення для пояснень у зв'язку із сплатою податків; виклик осіб як свідків; залучення для проведення податкового контролю спеціалістів, експертів, перекладачів. При цьому необхідно визначитись із коштами, за рахунок яких податковий орган може компенсувати витрати осіб, їх працю, в разі коли вони залучаються до допомоги в здійсненні податкового контролю. Подібні витрати, мабуть, необхідно віднести до складу витрат по справі про податкове правопорушення.

Разом із тим, нині норми ПК України не достатньо чітко закріплюють повноваження органів державної податкової служби по виконанню завдання по здійсненню контролю за додержанням податкового законодавства.

Для органів державної податкової служби таким законодавчим актом є ПК України, а точніше його ст. 19-1, 19-2, 19-3, що закріплюють здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних

цільових фондів податків і зборів, а також неподаткових доходів, установлених законодавством.

Однією з функцій органів державної податкової служби є подання до судів позовів до підприємств, установ, організацій та громадян передбачених ст. 20 ПК України.

Важливим правовим елементом забезпечення реалізації прав органів державної податкової служби є положення ПК України щодо погашення зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами. В цьому аспекті ПК України запроваджує механізм погашення зобов'язань платників податків, полягає в тому, що податкові органи мають правові підстави здійснювати адміністрування як форму забезпечення погашення зобов'язань платників податків з використанням владно-примусових повноважень.

Визначаючи способи забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків, слід навести такі, як податкова застава, пеня і адміністративний арешт активів платника податків (п. 14.1.155 ст. 14, ст. 88, 89 ПК України). Власне, реалізація органом податкової служби права податкової застави тягне за собою низку правових наслідків. Перш за все, як уже було сказано, це обмеження права платника податку розпоряджатися належними йому активами, обтяжене обов'язком узгоджувати цілий ряд операцій з податковим органом. По-друге, реалізація права податкової застави тягне за собою настання більш серйозних наслідків – продаж активів з метою погашення податкового боргу.

У цій частині правове регулювання інституту податкової застави в Україні є недосконалим з огляду на неузгодженість з іншими актами законодавства держави. Передусім слід наголосити, що норми ПК України, які регулюють поняття, підстави виникнення та порядок застосування податкової застави не відповідають ст. 41 Конституції України (йдеться про заборону протиправного позбавлення права власності, про примусове позбавлення такого права). В той же час, враховуючи встановлений ПК України порядок

реалізації майна, що перебуває в податковій заставі, можна говорити про примусове позбавлення права власності, адже правовідносини, пов'язані з правом податкової застави, фактично виникають поза волею платника. За таких обставин інститут податкової застави інколи розглядається як можливість податкового органу, всупереч ст. 41 Конституції України, здійснювати примусове відчуження об'єктів права приватної власності; як звуження змісту та обсягу закріплених в Конституції України прав і свобод (що суперечить її ст. 22).

Що стосується такого наслідку виникнення права податкової застави, як реалізації майна, що перебуває у податковій заставі, право податкового органу самостійно приймати рішення про продаж активів платника податків та самостійно здійснювати організацію такого продажу може мати місце виключно у разі, якщо ці дії та рішення не суперечать волі платника податку як власника майна. Волевиявлення платника податку може бути виражено у відповідному договорі застави, укладеному між податковим органом та платником податків, умови якого передбачали б продаж активів платника податків податковим органом у разі невиконання платником своїх зобов'язань перед бюджетом. У такому випадку продаж майна не буде носити характеру примусового. У випадку, якщо платник податків не погодиться на укладення договору застави і реалізацію свого майна в рахунок погашення податкового боргу, продаж його активів слід здійснювати за рішенням суду в примусовому порядку.

Одним із визначених законодавством засобів захисту інтересів держави та реалізації прав органів державної податкової служби є адміністративний арешт активів. Правовий аналіз підстав застосування адміністративного арешту активів дає можливість зробити висновок про те, що це один із способів забезпечення виконання обов'язків платниками податків, який застосовується за наявності протиправної поведінки платника податку, порушення ним норм податкового законодавства, протидії виконанню

органами державної податкової служби своїх функцій та завдань. Отже, адміністративний арешт як засіб забезпечення реалізації прав органів державної влади в сфері податкових правовідносин є заходом державного примусу, потреба у ньому виникає тоді, коли права державних органів не можуть бути забезпечені обов'язком зобов'язаного суб'єкта (платника податків) внаслідок невиконання ним свого обов'язку.

Розглядаючи участь органів публічної влади у податкових правовідносинах також варто звернути увагу на державні та комунальні підприємства, засновниками яких є відповідні публічно-владні суб'єкти. Такі підприємства є платниками податку на прибуток підприємств (відповідно до норм ПК України), а відповідні надходження зараховуються до загального фонду державного чи місцевого бюджету (відповідно до норм БК України).

Також такі підприємства можуть бути платниками ПДВ. На практиці виникають питання про наслідки з ПДВ для комунальних підприємств при отриманні бюджетних коштів. Так, питання про сплату/не сплату ПДВ залежить від економічної сутності отриманих бюджетних коштів, від того, на що витрачались бюджетні кошти. Якщо отримані від розпорядника бюджетні кошти не є оплатою вартості товарів/послуг, поставлених платником ПДВ (комунальним підприємством), а надаються на безповоротній основі (без умови постачання тих чи інших послуг (робіт) у межах чи поза межами відповідних бюджетних програм) виключно для використання у власній господарській діяльності на визначені цілі (наприклад: виплату заробітної плати, придбання предметів, матеріалів, обладнання, оплату послуг (комунальних послуг та енергоносіїв), видатки на відрядження тощо), то вони не є об'єктом оподаткування ПДВ у розумінні норм ПК України. Якщо ж такі бюджетні кошти (чи інші грошові кошти) є оплатою вартості послуг (робіт), поставлених (що будуть поставлені у майбутньому) безпосередньо платником ПДВ (комунальним підприємством) покупцю / замовнику (розпоряднику бюджетних коштів), то у такому випадку виникає об'єкт оподаткування ПДВ

[195].

Заслуговує також на увагу судова практика з питань погашення податкового боргу державних і комунальних підприємств (ст. 96 – 98 ПК України).

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 11.09.2019 р. у справі №826/8951/15 наголошується, що «Нормами Податкового кодексу України також встановлено особливий порядок погашення податкового боргу державних підприємств (стаття 96 Податкового кодексу України), проте такі особливості не змінюють послідовність реалізації стадій стягнення податкового боргу, визначених статтею 95 Податкового кодексу України. Норми статті 96 Податкового кодексу України застосовуються лише тоді, коли процедура стягнення боргу за рахунок коштів, які знаходяться у власності платника, передбачена статтею 95 Податкового кодексу України, з будь-яких причин, вказаних в законі, не вирішила проблему погашення боргу. Тобто, особливості погашення податкового боргу державних підприємств, що визначені статтею 96 Податкового кодексу України стосуються вже стадії коли контролюючим органом було виконано повний перелік дій, встановлених Податковим кодексом України щодо порядку стягнення податкового боргу, зокрема і в тому разі, коли сума коштів, отримана від продажу внесеного в податкову заставу майна державного підприємства не покриває суму податкового боргу такого платника податків. Отже передумовою звернення контролюючого органу до органу виконавчої влади в порядку статті 96 Податкового кодексу України є вжиття ним заходів щодо виявлення майна боржника – державного підприємства та встановлення можливості внесення такого майна в податкову заставу» [136]. Тобто для податкового органу важливим є першочергове застосування загальної процедури погашення податкового боргу державного чи комунального підприємства. І лише після цього слід за необхідності переходити до спеціальної процедури, передбаченої ст. 96 ПК України.

Висновки до розділу II

За результатами аналізу сучасного стану реалізації способів захисту прав та законних інтересів платників податків доцільно зробити, зокрема, такі висновки.

1. Захист прав та законних інтересів платників податків в адміністративному порядку є самостійним елементом відносин в сфері оподаткування, що утворює окрему модель взаємовідносин за участі контролюючого органу вищого рівня, який виступає гарантом захисту публічних прав, свобод та інтересів платників податків від незаконної діяльності (бездіяльності) підпорядкованого суб'єкта. Процес вирішення податкового спору в адміністративному порядку повинен забезпечувати баланс між інтересами приватного та публічного суб'єкта податкових відносин, що досягається за рахунок поєднання системи принципів, на яких базується такий елемент захисту прав платників податків із відповідним нормативно-правовим забезпеченням. Так, до ключових принципів аналізованого порядку віднесено такі: рівності платника податків перед законом і податковим органом; законності та верховенства права; змагальності та диспозитивності; доступності; неупередженості та об'єктивності; оскаржуваності; антициклічності характеру вирішення спорів (стійкість до змін в політичному керівництві держави); однозначності тлумачення; первинності (адміністративний порядок завжди передує судовому); безоплатності; швидкості реалізації; обмеженої спеціалізації; виключності нормативно-правового забезпечення процедури їх вирішення. Таким чином, сутність принципу реальності захисту прав платників податків полягає в тому, що реалізація механізмів із захисту самого порушеного права призводить до відновлення того обсягу прав платника податків, що існував до порушення.

2. Щодо сучасного стану правового регулювання захисту прав та законних інтересів платників податків у судовому порядку зроблено висновок

про постійно зростаюче збільшення важливості правових позицій Верховного Суду під час вирішення відповідних спорів. Це пояснюється тим, що податкове законодавство формує собою доволі складну та специфічну систему регулювання податкових відносин, і всі випадки порушення прав та законних інтересів платників податків важко відобразити чи передбачити. З цих позицій саме Верховний Суд бере на себе функцію із корегування правозастосовчої практика контролюючими та іншими органами держави, уповноваженими на реалізацію владно-управлінських повноважень в податковій сфері. Законодавець визначає, гарантує та бере на себе обов'язок із дотримання прав платників податків на судовий захист законних інтересів та порушених прав, і більшість таких гарантій мають загальний характер, який на практиці розкривається через дію правової доктрини у сукупності із правозастосовчої практики суддів та роботою із систематизації судової практики.

3. Судовий захист прав платників податків відбувається не лише з огляду на закріплені норми, але і з огляду на фактичний прецедент, що з одного боку викликає питання оскільки вітчизняна правова доктрина дуже обережно підходить тільки до питання допустимості його використання в якості джерела права.

4. Встановлено, що останнім часом увага законодавця на проблематику реалізації та захисту прав та законних інтересів органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері податкових правовідносин була доволі фрагментарною, визначаючи останні переважно в якості органів, які мають особливий публічний інтерес у вигляді збільшення податкових надходжень. Разом з тим, така ситуація призвела до того, що на законодавчому рівні регулювання повноважень таких органів щодо захисту своїх прав не лише як адміністраторів податкових надходжень, але і, як в окремих випадках, платників податків – відбувається фрагментарно. Зокрема, звертає на себе увагу питання більш чіткої детермінації їх прав та можливостей щодо оскарження рішень та дій платників податків, прийняття стосовно них

відповідних рішень чи вжиття дій, які в свою чергу стають предметом оскарження самими платниками податків. Тому обумовлюється необхідність вивчення досвіду іноземних держав в цьому аспекті з метою пошуку напрямів підвищення ефективності механізму реалізації органами державної влади та місцевого самоврядування своїх прав і повноважень у податковій сфері.

ВИСНОВКИ

Всебічне дослідження змісту і структури фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків, способів захисту названих прав та інтересів, дає підстави сформулювати, зокрема, такі висновки:

1. Наукова спільнота не має єдності поглядів у визначенні таких категорій як «реалізації прав платників податків» та «захист прав платників податків». При цьому жоден з дослідників не відкидає тезу про те, що вказані категорії є різними, але не має універсального розуміння їх співвідношення та взаємозв'язку. Певна група вчених, зокрема М. В. Жернаков, М.Ю. Медведєв, О.М. Мінаєва, Є.М. Смичок та ін. вважають, що право на захист є елементом реалізації платниками податків власної правосуб'єктності. Натомість інша група вчених, серед яких, зокрема: Я.В. Греца, В.С. Кіценко, Д.Г. Мулявка, А.А. Роздайбіда, О.М. Федорчук та ін. – проголошують право на захист платниками податків власних інтересів окремим елементом їх правосуб'єктності, а відносини з приводу практичної реалізації захисних інструментів – окремим видом податкових відносин. Обидві точки зору доводяться на рівні доктрини фінансово-правової науки та формують фактично різні фокуси сприйняття захисної функції податкового та фінансового права. Ми, у свою чергу, більш прихильні до другої групи, оскільки право на захист і сам фактичний захист права розрізняємо між собою як об'єктивну та суб'єктивну форму існування досліджуваного правового феномену. Тоді як реалізація прав платниками податків уявляється скоріше практичним проявом їх правосуб'єктності в межах, які фактично, а не декларативно (на рівні гарантій закріплених в законодавстві) створює держава.

2. Право на захист виникає у платників податків одразу після набуття відповідного статусу учасника податкових правовідносин. У той же час, реалізація права на захист, як власне і будь-якого іншого із комплексу прав

учасників податкових відносин, є результатом вольовою активної дії самого суб'єкта. Під час захисту прав платниками податків у спорах із державою найбільшою мірою розкривається весь інструментарій та різноманіття способів, форм та засобів захисту порушеного права. В той же час обмежувати конфігурацію відносин з приводу захисту прав платників податків виключно моделлю «держава-платник податків» є недоцільним.

3. На сьогодні відсутня єдність поглядів щодо найбільш ефективної форми реалізації права на захист. Дослідники наводять власні аргументи стосовно таких форм як адміністративний, судовий, позасудовий захист, самозахист, альтернативний захист порушених прав, але при цьому цілісного дослідження предметом якого була б компаративістика заснована на судовій та податковій статистиці на сьогодні не існує. Кожен із науковців обирає одну із форм захисту права платників податків обґрунтовуючи її переваги без ґрунтового порівняльного аналізу з іншими, та навіть аналізу співвідношень різних форм захисту між собою. В цьому контексті, найбільш раціональним рішенням є розроблення комплексної моделі для оцінки утилітарності кожної конкретної форми захисту прав в кожній конкретній ситуації, шляхом оцінки відповідних ризиків та визначення перспектив. Така фінансова-правова модель, заснована на моделюванні та інструментарії прогностичного методу, дасть змогу сформувати комплексне бачення поєднання та взаємозаміни різних форм, засобів, способів та інструментів захисту порушених прав платників податків.

4. Подальших обертів набирає розвиток альтернативних форм захисту (медіації, бізнес-омбудсмена, податкового повіреного тощо). У цьому контексті обстоюється позиція перманентного розширення участі платників податків в процесах нормотворчості та інклюзивного залучення їх до удосконалення системи реалізації та захисту прав. Особливо, коли йдеться про паритетність у відносинах держави та платників податків в процесі їх адміністрування, сплати та стягнення. Саме партнерська, а не патерналістська

модель організації податкових процесів пропонується за основу.

5. Держава не може відповідати за ефективність адміністративного чи судового захисту лише через те, що судова гілка влади є окремою гілкою державної влади, чи через те, що контролюючі органи уповноважуються державою на виконання владних повноважень. Такий підхід означав би, що держава визнає недосконалість фінансово-правових механізмів захисту реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. Загалом, ефективність правового регулювання безпосередньо пов'язана із зворотнім зв'язком від об'єкту регулювання, що виражається через реакцію платників податків на повноту та ефективність засобів реалізації та захисту власних прав. У цьому і проявляється партнерство між державою та платниками податків, коли реакція останніх демонструє хибність чи коректність напряду державної політики, а також впливає на повноту інструментарію захисту власних прав.

6. Діяльність суб'єктів податкових правовідносин потребує створення умов для застосування юридичних засобів з метою їх максимально повного забезпечення. Тобто реалізація права платником податків – це приведення в дію такого права, надання праву активної форми. У свою чергу, захист права платника податків – це діяльність різних суб'єктів, спрямована на недопущення обмеження такого права, на відновлення порушеного права. У деяких випадках захист може бути добровільним (платник податків сам приймає рішення про використання різних способів захисту) та обов'язковим (держава в особі контролюючих органів зобов'язана реагувати на порушення норм податкового законодавства). При цьому обов'язковий захист платника податків пов'язаний із наявністю державного примусу (по відношенню до платника податків і по відношенню до контролюючих органів), із гарантіями захисту порушених прав платника податків третіми особами. У межах даного дисертаційного дослідження реалізація та захист прав платників податків розуміється як самостійний елемент правовідносин у межах фінансових

відносин, предметом яких є, зокрема, адміністрування, облік та сплата податків. Це своєрідна площина податкового права, яка забезпечує державно-правове регулювання поведінки платників податків виключно у їх відносинах із державою.

7. Право на захист доцільно розглядати в об'єктивному та суб'єктивному значеннях:

- в об'єктивному значенні право на захист прав платників податків є цілісним інститутом передусім податкового права, що виражається через сукупність правових норм і засобів, які регулюють відносини, пов'язані із захистом прав платників податків;

- в суб'єктивному значенні право на захист прав платників податків – це форма реалізації правосуб'єктності платника податків, що виражається через активну вольову діяльність, спрямовану на охорону, захист, відновлення порушених прав і компенсацію збитків/шкоди, що виникли у результаті відповідних порушень норм податкового законодавства.

8. Практична реалізація прав і законних інтересів платників податків безпосередньо пов'язана із дією рушійних елементів в загальній системі правовідносин з приводу адміністрування, сплати та стягнення податків. Реалізація права – це завжди вольова дія, але характер та обсяг реалізації, а також умови – часто залежать не лише від суб'єкта-платника податків, а скоріше від держави, яка формує відповідні правові приписи та наповнює змістом правову реальність. Що ж стосується захисту прав, то сама необхідність реалізації захисту прав пов'язана значною мірою також із діяльністю держави, в особі її контролюючих органів, але не тільки. До того ж захист прав платниками податків застосовується лише тоді, коли на їх думку їх права порушуються чи обмежуються. Тому реалізація права завжди є категорією більш ширшою для сприйняття в якості способу існування суб'єкта правовідносин у відповідних, створених умовах, обставинах, факторах дії правової реальності.

9. *Правовий механізм* – це сукупність визначених нормами права, встановлених державою або вироблених практикою правовідносин, ув'язаних між собою та структурно вибудованих елементів, через спільну дію яких реалізується регуляторна дія права, а учасники правовідносин реалізують власну правосуб'єктність. *Механізм захисту прав платників податків* є послідовним рухом від початкового етапу до подальшого, що здійснюється відповідно до норм законодавства. Це пояснюється тим, що у фінансовому та податковому праві для регулювання відповідних відносин застосовується метод владних (державно-владних) приписів, що є віддзеркаленням фінансово-правового імперативного методу і несе всі сутнісні характерні ознаки останнього. *Фінансово-правовий механізм* визначаємо як взаємопов'язану, установлену правом або суб'єктами відносин сукупність елементів, інструментів і засобів, здатних здійснювати регуляторний вплив на фінансово-економічні явища, на відносини, які виступають предметом таких відносин, а також на правосуб'єктність (реалізація, зміна, захист) та правове положення їх учасників, що обумовлено межами та можливостями визначеними законодавством. Дана дефініція, хоча і уявляється складною у порівнянні із наведеними вище, але, на наше переконання, відрізняється своєю змістовною точністю та встановленням видимого зв'язку між фінансовим і правовим елементами, які формують аналізований нами механізм. Всі фінансово-правові механізми мають тотожну архітекtonіку та структурний склад елементів, що пояснюється єдністю засад і принципів доктрини фінансово-правової науки.

10. Цілісний регуляторний цикл фінансово-правових механізмів захисту прав платників податків відповідає трьом засадничим стадіям: перша – формування потреб, мети діяльності та способу реалізації прав платниками податків в межах власної правосуб'єктності; друга – власне правовідносини, що втілюється у виникненні та реалізації суб'єктивних прав і обов'язків платників податків та інших учасників відносин з приводу

адміністрування, сплати та стягнення податків і зборів; третя – здійснення контрольно-наглядової та моніторингової діяльності з боку держави за процесом реалізації платниками податків та іншими учасниками відносин власних прав і обов’язків. На даній стадії контролюючі органи нерідко стають учасникам відносин, у яких виникає низка зобов’язань перед платниками податків, зокрема щодо гарантування прав останніх та дотримання приписів при перерозподілі податкових надходжень.

11. Держава, користуючись своїм механізмом, має найширші з усіх учасників податкових відносин можливості, які, однак, вона повинна спрямовувати на створення найбільш сприятливих умов для розвитку фінансово-правових відносин, економічної діяльності суб’єктів господарювання. Окрім цього, держава визначає і сукупність прав та обов’язків платників податків, забезпечуючи системою гарантій перші та засобами державного примусу – другі. Пошук балансу між обома підсистемами загальнодержавної системи регулювання податкових відносин: державними гарантіями та державним примусом – і є ключовою метою державної податкової політики.

12. Ефективність фінансово-правових гарантій та дієвість засобів їх забезпечення, оцінюється, в тому числі, і з урахуванням якості регуляторного впливу на податкові відносини в цілому та здатність платників податків реалізовувати власні права в повному обсязі зокрема. Це означає, що система таких гарантій повинна не лише декларуватись в законодавстві, а і бути реальною до реалізації. Якщо гарантії матимуть суто декларативний характер, то на рівні правової свідомості платників податків відчуватиметься дисбаланс у сприйнятті державного примусу, через обсяг обов’язків, що не відповідає обсягу прав та здатності їх реалізувати. Тому, окрім самої системи фінансово-правових гарантій, її виваженості та збалансованості із можливостями та правами платників податків, держава повинна вирішувати і проблему їх дієвості. Як демонструє вітчизняна практика податкового регулювання, саме

дієвість це найбільша проблема сучасної системи фінансово-правових гарантій платників податків. Дієвість буде тим вищою, чим чіткішою та деталізованою їх законодавче закріплення. Національне законодавство будь-якої держави повинно відповідати вимогам транспарентності та передбачуваності в питаннях податкового регулювання, оскільки це сприятиме не лише повноцінній реалізації прав платників податків, але і є запорукою залучення інвесторів у національну економіку. Іншими словами: від чіткості, повноти та якості державних гарантій в сфері захисту та реалізації прав платників податків залежить не лише ефективність суто державно-правової моделі податкових відносин, але й економічний та фінансовий результат.

Держава засобами права отримує можливість суттєво підвищити ефективність власної економічної підсистеми лише шляхом створення відповідної системи забезпечення прав суб'єктів господарювання, які і є платниками основного обсягу податкових надходжень для бюджету держави. Акцент на такому аспекті податкового регулювання відкриває можливості поглянути на систему аналізованих гарантій не лише з точки зору правової обґрунтованості, але й економічної доцільності. Останній принцип є одним із базових в податковому регулюванні, в тому числі і в науці фінансового права, але його застосування завжди має похідний характер від усталеної в тій чи іншій правовій системі традиції правового регулювання. Економічна доцільність є категорією з суб'єктною орієнтацією, оскільки доцільність співвідноситься та обумовлює результативність або ефективність економічних процесів. Відтак, цей принцип застосовуватиметься національним законодавцем в залежності від тих цілей правового регулювання, які він декларує.

13. Кінцева здатність використовувати систему гарантій власних прав платниками податків виступає в якості індикатору, по-перше, її ефективності, по-друге – відповідності задекларованим державою принципам регулювання податкових відносин принципам демократичного врегулювання. Це важливо

тому, що гарантування прав платників податків реалізується не лише на національному рівні, але і на рівні міжнародному. Так, окрім системи міжнародних арбітражів, судових та інших органів існує система міжнародно-правових актів, в тому числі двосторонніх договорів про міждержавне регулювання податкових відносин за участі суб'єктів, які є резидентами для однієї із сторін таких договорів. При чому, захист прав платників податків в міжнародних інстанціях, у випадку неспроможності захистити їх засобами національної правової системи, виступає одночасно індикатором ефективності державної політики в сфері оподаткування, її відповідності вимогам та стандартам демократичного врядування, її транспарентності та дієвості.

14. Будь-яка національна система гарантій реалізації та захисту прав платників податків складається з двох елементів або підсистем першого порядку: міжнародно-правова підсистема першого порядку, яка включає в себе всю сукупність міжнародних актів, договорів та декларацій, учасником або стороною яких є відповідна держава, і які стосуються регулювання особливостей реалізації прав платників податків під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності або їх захисту на міжнародному рівні. Прикладом таких актів є, зокрема, угоди про усунення подвійного оподаткування; про моніторинг податкових надходжень та недопущення уникнення від оподаткування; національна підсистема фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків, яка включає всю сукупність нормативно-правових актів, які формують відповідний масив національного законодавства. При чому такі акти можуть стосуватись не лише податкових відносин як таких, чи охоплюватись предметною сферою податкового права. До їх складу входять також адміністративні, кримінальні та акти іншого характеру, які своїм регуляторним впливом торкаються всіх без виключення аспектів податкових правовідносин, від їх формування та адміністрування, до притягнення до відповідальності за порушенням вимог національного законодавства. Або ж цю підсистему можна поділи на

національні загальні правові гарантії та національні галузеві фінансово-правові гарантії.

15. Система гарантій реалізації та захисту прав платників податків в національному правовому просторі поділяється на такі складові: *конституційно-правові гарантії* – закріплені на рівні Основного Закону держави, мають засадничий характер та є базисом, на якому держава деталізує обсяг власних зобов'язань перед платниками податків, а також способи владно-управлінського впливу на податкові відносини з метою максимального рівня втілення відповідних гарантій в практику правового регулювання податкових відносин; *законодавчі гарантії* – система гарантій, визначених в якості імперативів та обмежень владно-управлінського впливу в процесі регулювання податкових відносин. Законодавчі гарантії мають імперативну форму, а тому реалізуються виключно в самому процесі податкового адміністрування. Порушення цих гарантій призводить до порушення прав платників податків і потребує активізації правозахисного механізму; *адміністративно-правові гарантії* – сукупність засобів, інструментів і способів захисту прав платників податків через адміністративні процедури в позасудовий спосіб. Особливість такої підсистеми гарантій полягає в тому, що їх активізації передуює порушення права, а, отже, вони мають відновлювальний характер на відміну від двох попередніх категорій; *судові гарантії* – гарантії судового захисту порушених прав платників податків. Їх особливість пов'язана із тим, що вони реалізуються поза класичною моделлю податкових відносин через залучення суду, як інституції, яка реалізує в державі захист прав суб'єктів суспільних відносин; *позасудові гарантії* – система інструментів, засобів і способів захисту прав платників податків, які вони здатні реалізувати самостійно без залучення органів державної влади в позасудовий та позаадміністративний способи. Наведена систематизація гарантій реалізації та захисту прав платників податків свідчить про їх лінійний характер, хоча якщо говорити про способи закріплення, то об'єктивною є та

обставина, що всі вони закріплені на законодавчому рівні. Тобто вся сукупність гарантій є похідною від організаційно-правового забезпечення.

16. Фінансово-правові гарантії захисту прав платників податків можна вважати способом оперативного втручання держави в податкові відносини шляхом відновлення їх сталого рівня та усунення перешкод для повноти реалізації всіма учасниками комплексу власних прав та інтересів. Ці гарантії охоплюють всі аспекти та форми правореалізації, як за участі держави (адміністративні, судові), так і за участі одних платників податків чи недержавних інституцій (гарантії позасудового захисту).

17. Недотримання чи незадоволення платників податків обсягами відновлення порушених прав, відбувається не лише або не стільки з вини регулятора податкової сфери (органів, які формують та реалізують податкову політику), скільки через недосконалість, неефективність самого механізму держави або діяльності інших інституційних утворень, за допомогою яких відбувається забезпечення тих чи інших фінансово-правових гарантій. Слід також зважати на таку особливість правових гарантій, як їхня декларативність, зважаючи на правовстановлювальну функцію законодавства. Для того суб'єкта, на якого може поширюватися та чи інша гарантія, важливо, щоб держава могла забезпечити їх практичне втілення.

18. Конституційний Суд України та Вищий адміністративний суд України фактично закріплюють предметну юрисдикцію податкових спорів власними правовими позиціями без відповідного чіткого закріплення в нормативно-правових актах прямої норми щодо розгляду позовних вимог, які стосуються захисту прав та законних інтересів платників податків в порядку адміністративного судочинства. Це відкриває для нас можливість запропонувати доповнення до ч. 1 ст. 19 КАСУ, а саме доповнити її пунктом 1-2 наступного змісту:

«1-2) спорах фізичних чи юридичних осіб, що мають правовий статус платників податків із суб'єктами владних повноважень, на які відповідно до

Податкового кодексу України, покладені обов'язки із регулювання податкових правовідносин, адміністрування та контролю за податковими надходженнями щодо оскарження їх рішень, дій чи бездіяльності, в тому числі у спорах з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених Податковим кодексом України;».

19. Пропонуються зміни до ПК України:

- неоднозначне формулювання норм ПК України є потенційним ризиком щодо зменшення обсягу можливостей платниками податків захищати свої права в адміністративному порядку, у випадку, якщо контролюючі органи своїми конкретними діями, не оформленими у вигляді рішень (наприклад, під час здійснення перевірок), перевищують повноваження або виходять за межі повністю законного рішення. Саме тому, пропонується викласти п. 56.2 ст. 56 ПК України в такі редакції: «Платник податків має право звернутися із скаргою до контролюючого органу вищого рівня на рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу, якщо вони, на думку платника, суперечить чинному законодавству, та виходять за межі повноважень встановлених цим Кодексом або іншими законами України». Таке формулювання охоплює собою всі випадки протиправної, на думку платника податків, поведінки контролюючого органу, а також унеможлиблює формальний підхід контролюючого органу вищого рівня під час розгляду скарг на бездіяльність відповідного органу, оскільки саме формулювання бездіяльності не охоплюється жодним із елементів правової норми, що міститься в діючій редакції п. 56.2 ст. 56 ПК України;

- уявляється цілком логічним, розширити можливості платників податків із захисту власних прав шляхом виключення часу, який останні витратили на

такий захист в адміністративному порядку із строків перебігу позовної давності. Вирішити дану неузгодженість та суперечливість строків позовної давності пропонується шляхом доповнення пункту 56.18 ст. 56 абзацом п'ятим наступного змісту: «Час, витрачений платником податків на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в досудовому порядку протягом всієї процедури адміністративного оскарження, починаючи із моменту виникнення права на таке оскарження, не враховується при обчисленні строків позовної давності, визначеної за правилами Кодексу адміністративного судочинства України.». Це положення також слід узгоджувати із пунктом 56.19 ст.56 ПК України, який, можливо, варто буде виключити. Таким чином, забезпечується реальне розширення можливостей платників податків у захисті порушених прав та законних інтересів, а також гарантується ефективність адміністративного способу вирішення податкового спору. Власне адміністративно-правові засоби захисту прав платників податків є провідною складовою частиною механізму забезпечення їх прав загалом у податковій сфері. Проте для досягнення максимальної ефективності практичної дії такого механізму необхідним є високий рівень транспарентності та детермінації відповідних елементів системи захисту прав платників податків на рівні податкового законодавства;

- пропонується доповнити пункт 17.1 ст. 17 ПК України підпунктом 17.1.19 такого змісту: «17.1.19. на захист своїх прав та законних інтересів в адміністративному та судовому порядку в межах, визначених чинним законодавством України». Закріплення такої простої гарантії суттєво розширить обсяг правосуб'єктності платників податків під час реалізації їх прав та інтересів, оскільки дасть змогу вийти за межі гарантованого ст. 56 ПК України права лише на оскарження рішень контролюючих органів. При цьому цілком логічним є передбачення, що захист прав та законних інтересів відбувається і поза межами оскарження відповідних рішень, оскільки їх права та інтереси можуть порушуватись в інший спосіб та не лише контролюючими органами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Aliksieiev I.V., Kuznetsov Ya.V., Yastrubskyy M.Ya. Analysis of financial reporting indicators in the context of adjustment of western business models to the Ukrainian market (3.1) / Accounting and analytical support of the management system of an enterprise: collective monograph / Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. Lviv: Publishing House of Lviv Polytechnic, 2013. P. 201-217.

2. Claudia Sanò. National Tax Law Presumptions and EU Law. EC Tax Review. Volume 23, Issue 4 (2014). Pp. 194-206.

3. General tax policy. URL: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/92/general-tax-policy>.

4. Irma Mosquera Valderrama, Addy Mazz, Luís Eduardo Schoueri, Natalia Quiñones, Jennifer Roeleveld, Pasquale Pistone, Frederik Zimmer. The rule of law and the effective protection of taxpayers' rights in developing countries. WU International Taxation Research Paper Series. 2017. No. 10. 50 p. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3034360.

5. Jeroen Lammers. The Spirit of International Tax Law and International Corporate Tax Reform. Volume 76 IBFD Doctoral Series. IBFD, 2024. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2024-12/20_007_the_spirit_of_international_tax-law_and_international_corporate_tax_reform_final_web.pdf.

6. Juliane Kokott, Pasquale Pistone, Robin Miller. Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights. The International Law Association's Projects on International Tax Law – Phase I. Georgetown Journal of International Law. 2021. Vol. 52. P. 381-426. URL: <https://www.law.georgetown.edu/international-law-journal/wp-content/uploads/sites/21/2021/06/GT-GJIL210016.pdf>.

7. Lee Squires, Mona Costelloe. Arderin Distillery: Legitimate Expectation and Judicial Review of Revenue. 2022. P. 150-157. URL: <https://byrnewallaceshields.com/assets/components/uploads/Irish%20Tax%20Review>

w%202022.pdf.

8. Malvárez Pascual, Luis Alberto. The rights and guarantees of taxpayers as a limit on the use of artificial intelligence by tax authorities. *Studi Tributari Europei*. 2024. Vol.14. P. 125-137. URL: <https://ste.unibo.it/article/view/21290>.

9. Management plan 2024 – Taxation and Customs Union. URL: https://commission.europa.eu/publications/management-plan-2024-taxation-and-customs-union_en/.

10. Manoj Nahata. Doctrine of Legitimate Expectation Ensures Fair Treatment by Authorities; Influences Taxation and Policy Decisions in India. 2022. URL: <https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=10885>.

11. Marek Zirk-Sadowski. Fiscal Policy and Legal Policy. P. 174-189. URL: https://ucpages.uc.pt/site/assets/files/660512/09_na_zirk-sadowski-_marek__fiscal_policy_and_legal_policy.pdf.

12. Martinez, Antonio Lopo. Accounting Presumptions and Fictions in Tax Law (August 05, 2024). URL: <https://ssrn.com/abstract=4916300>.

13. Matthew Greene, Anastasia Nourescu. When does an HMRC inspection create a legitimate expectation? 2023. URL: <https://www.stewartslaw.com/news/when-does-an-hmrc-inspection-create-a-legitimate-expectation/>.

14. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (OPTR). URL: <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/publications/observatory-protection-taxpayers-rights-optr>.

15. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights. 2024. 331 p. URL: https://www.ibfd.org/sites/default/files/2025-05/OPTR_2024_Yearbook.pdf.

16. Okanga Ogbu Okanga. Trust and Efficiency in Tax Administration: the Silent Role of Policy-Based Legitimated Expectation in Nigeria. *Journal of Tax Administration* Vol 6:2 2021 Trust and Efficiency in Tax Administration. P. 142-147.

17. Principles of Good Faith and Fair Dealing and Legitimate Expectations in tax proceedings. URL: <https://aeaj.org/page/principles-of-good-faith-and-f/>.
18. Protecting the rule of law in the EU Existing mechanisms and possible improvements. European Parliament, 2019. 12 p. URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642280/EPRS_BRI\(2019\)642280_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642280/EPRS_BRI(2019)642280_EN.pdf).
19. Reuven S. Avi-Yonah, Gianluca Mazzoni. Taxation and Human Rights: A Delicate Balance. Tax, Inequality, and Human Rights, edited by P. Alston and Nikki R. Reisch, Oxford, 2019. P. 259-277. URL: https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1236&context=book_chapters.
20. Robert Attard, Paulo Pinto de Albuquerque. Taxation at the European Court of Human Rights. Human Rights Law Review, Volume 24. Issue 1. March 2024. URL: <https://academic.oup.com/hrlr/article-abstract/24/1/ngad041/7512016?redirectedFrom=fulltext>.
21. Rossikhina, H. V., Rossikhin, V. V., Barabash, T. O., Shcherba, V. M., & Sydorenko, O. O. (2019). Theoretical and Legal and Economic Characteristics of Novellization of Taxation in Ukraine. Journal of Advanced Research in Law and Economics. 10 (7 (45)), 2091–2096.
22. Sadie Blanchard. A Rejoinder to Yenkong Ngangjoh-Hodu. 2013. URL: <https://www.ejiltalk.org/a-rejoinder-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>.
23. Sadie Blanchard. The Shaky Proposition of the State's Legitimate Tax Expectations: A Response to Yenkong Ngangjoh-Hodu. 2013. URL: <https://www.ejiltalk.org/the-shaky-proposition-of-the-states-legitimate-expectations-a-response-to-yenkong-ngangjoh-hodu/>.
24. Sanjiv Agarwal. Understanding Legitimate Expectation in Tax: Balancing Fairness and Public Interest Without Guaranteeing Outcomes. 2023. URL: <https://www.taxtmi.com/article/detailed?id=11175>.
25. Tax Policy Reforms 2025. OECD and Selected Partner Economies.

URL: https://www.oecd.org/en/publications/tax-policy-reforms-2025_de648d27-en/full-report/executive-summary_87712128.html#execsumm-d1e61-297b6d1bd2.

26. Tax policy. URL: <https://www.oecd.org/en/topics/tax-policy.html>.

27. The Center for Taxpayer Rights. URL: <https://taxpayer-rights.org/>.

28. The EU framework for fiscal policies. URL: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/89/the-eu-framework-for-fiscal-policies>.

29. The Role of the Doctrine of Legitimate Expectation in Income Tax. 2017. URL: https://mlvlaw.co.za/Resources/2017-03_TheRole_OfThe_DoctrineOflegitimateExpection_InIncomeTax.pdf.

30. Victor Thuronyi. Presumptive Taxation. 1996. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>

31. Vladyslav Teremetskyi, Yurii Burylo, Serhii Bandurka, Serhii Albul, Yurii Riabchenko. Application of artificial intelligence as a way of digitalizing the system of justice: legal, economic and social issues. *Via Inveniendi Et Iudicandi*. 2025/7/15. P. 122-132.

32. Yenkong Ngangjoh Hodu. A Critique of the Legitimate Expectations Doctrine in Investment Treaty Arbitration. 2013. URL: <https://www.ejiltalk.org/a-critique-of-the-legitimate-expectations-doctrine-in-investment-treaty-arbitration/>.

33. Yenkong Ngangjoh Hodu. Legitimate Expectations in Investment Disputes: A Reply to Sadie Blanchard. 2013. URL: <https://www.ejiltalk.org/legitimate-expectations-in-investment-disputes-a-response-to-sadie-blanchard/>.

34. Альберда Т.Г. Механізм як загальнонаукова і правова категорія («правовий механізм»). *Молодий вчений*. 2 (02). 2013. С. 64-70.

35. Андреев А. Механізм правового регулювання суспільних відносин: окремі аспекти щодо визначення поняття та особливостей. *Підприємництво, господарство і право*. № 6. 2019. С. 125-131.

36. Артус М. М. Фінансовий механізм в умовах ринкової економіки.

Фінанси України. 2005. № 5. С. 54-59.

37. Бабенко К. П. Суб'єктний склад процедур вирішення податкових спорів при реалізації податкового обов'язку: дис. ... докт. філософії в галузі знань 08 «Право»: спец.: 081-Право. Харків, 2023. 205 с.

38. Багатостороння угода компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/MCAA_CRS_%D0%BE%D1%84%D1%96%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4.PDF.

39. Бевзенко В. М. Захист в адміністративному судочинстві України прав платників податків від дій органів Державної податкової служби. Адміністративне право і процес. 2013. № 1. С. 122-135.

40. Березенко І. Сучасний стан реалізації захисної функції в податковому праві України. Вісник АПСВТ, 2019, № 2. С. 27-35.

41. Боксгорн А. В. Теоретичні питання податкового адміністрування та його механізму. Lex portus. No 3. 2017. С. 81-91.

42. Бондаренко О. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. Підприємництво, господарство і право. 2019. № 5. С. 115-119.

43. Бондаренко С.О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.

44. Боняк В., Коломоєць Ю. Механізм реалізації конституційного права працівників на страйк в Україні. Visegrad journal on human rights. 2016. № 2. С. 12-19.

45. Борисенко В. В. Правові основи адміністрування місцевих податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2015. 222 с.

46. Бучик А.Ю. Європейський досвід вирішення податкових спорів: характеристика та можливості запровадження в Україні. Європейські перспективи. 2012. № 1. Ч. 2. С. 189-193.

47. Вапнярчук В. В. Теорія і практика кримінального процесуального доказування: монографія. Харків: Юрайт, 2017. 408 с.
48. Весельський М.М. Правові основи справляння податків в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2000. 213 с.
49. Гаруст Ю. В. Система гарантій забезпечення прав громадян у податковій сфері. Форум права. 2014. № 1. С. 87-92.
50. Гіжевський В.К., Буханевич О.М., Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку. Київ: Атіка, 2010. 196 с.
51. Глущенко В. В., Риженко І. Є. Вектори розвитку податкового аудиту в Україні. Фінанси України. 2010. № 1. С. 46-54.
52. Гой В. Удосконалення діяльності спеціалізованих державних податкових інспекцій по роботі з великими платниками податків. Підприємництво, господарство і право. 2009. № 11. С. 141-145.
53. Горецький О. В. Медіація в податкових спорах. Юридична газета online. 19.08.2018. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/mediaciya-v-podatkovih-sporah.html>.
54. Господарський процесуальний кодекс України: Кодекс України від 06.11.1991 № 1798-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#n1636>.
55. Греца С.М., Греца Я.В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. Випуск 69. 2022. С. 255-159.
56. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2006. 20 с.
57. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: дис. д.ю.н. Ужгород, 2020. 471 с.

58. Греца Я.В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2006. 202 с.
59. Гусейнов І.В. Етимологічний зміст становлення поняття «механізм реалізації правових норм» (на прикладі фінансового права). Правова позиція. № 3 (36). 2022. С. 20-23.
60. Гусейнов І.В. Концептуальні аспекти реалізації фінансово-правових норм: питання структури та стабільності в умовах державно-суспільних реформ. Право та державне управління. 2022. № 3. С.75-80. URL: <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.3.11>.
61. Дараганова Н.В. Державно-правовий механізм забезпечення свободи підприємництва в умовах воєнного стану. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2023. Серія ПРАВО. Випуск 78: частина 1. С. 99-103.
62. Директива Ради 2010/24/ЄС від 16.03.2010 р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/Директива%20Ради%202010%2024%20ЄС.pdf>.
63. Дідик Л. М. Фінансовий механізм управління діяльністю сучасного підприємства. Економічний вісник НГУ. 2011. № 2. С. 92-102.
64. Європейська хартія місцевого самоврядування. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036.
65. Єршова Н. Г. Поняття правового механізму в контексті публічної політики: міжнародний досвід для України. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 19-20. С. 179-185.
66. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: автореф. дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 28 с.
67. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 265 с.

68. Заверуха О. Б. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. Актуальні проблеми правознавства. 2021. №4 (28). С. 44-52.
69. Заверуха О. Б. Судова медіація як форма захисту прав платників податків. URL: <https://court.gov.ua/press/interview/753073/>.
70. Заверуха О. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. Публічне право. 2023. № 2 (50). С. 46-53. URL: <https://www.publichne-pravo.com.ua/files/50/5.pdf>.
71. Заворотченко Т.М. Поняття конституційно-правових гарантій прав і свобод людини та громадянина в Україні. Держава і право. 2001. Вип. 13. С. 98-114.
72. Загорський В.С., Вовчак О.Д. Фінанси. Київ: Знання, 2008. 247 с.
73. Захарко М.В. Право платників податків на захист та його реалізація: постановка проблемних питань. Наукові записки. 2015. Том 155. 93-98.
74. Захарко М. В. Право платників податків на захист та його реалізація: постановка проблемних питань. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. 2014. Т. 155. С. 93-96.
75. Зицик С.Г. Правове регулювання оскарження рішень органів ДПС в адміністративному порядку : дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2012. 204 с.
76. Зятковський І.В. Теоретичні засади фінансів підприємств. Фінанси України. 2000. № 4. С. 17-26.
77. Іванцов В.О. Право платників податків на захист: проблеми реалізації в адміністративному порядку щодо протидії протиправним рішенням податкових органів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2014. № 25. С. 145-150.
78. Іванцов В.О., Масленникова С.А. Право платників податків на захист: проблеми реалізації в адміністративному порядку щодо протидії протиправним рішенням податкових органів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Право. 2014. Вип. 25. С. 145-149.

79. Касьяненко Л.М., Чайка В.В. Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні. Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2015. Вип.1 (2). С. 5-13.
80. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07.Одеса, 2010. 19 с.
81. Князев В. Конституційні гарантії прав, свобод та обов'язків людини і громадянина в Україні. Право України. 1998. № 11. С. 25-32.
82. Кобильнік Д.А., Бацман Ю.В., Толкуща К.Р. Можливості використання штучного інтелекту в оподаткуванні. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2025. Серія ПРАВО. Випуск 91: частина 3. С. 94-101.
83. Ковалів М.В., Єсімов С.С., Проць І.М. Адміністративно-правовий захист прав платників податків. Львів: СПОЛОМ, 2021. 240 с.
84. Ковалюк О.М. Методологічні основи фінансового механізму. Фінанси України. 2003. №4. С. 51-59.
85. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс України від 06.07.2005 № 2747-IV. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#n9685>
86. Козинець І. Г. Правове регулювання захисту прав платників податків. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 6. Т. 2. 91-94
87. Конвенція Ради Європи та ОЕСР про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 р., ратифікована із застереженнями Законом від 17.12.2008 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text.
88. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#n4387>.
89. Концур Є.О. Кобильнік Д.А., Бровко М.Д. Особливості справляння

місцевих податків та зборів в умовах воєнного стану. Юридичний науковий електронний журнал. 2023. Випуск № 11. С. 366-369.

90. Кормич Б. А. Державно-правовий механізм митної політики України: монографія. Одеса: Астропринт, 2000. 180 с.

91. Корнійченко А.О. Нормативно-правовий механізм як складова адміністративно-правового регулювання запобігання булінгу в Україні. Наукові записки. № 9 (2020). 133-138.

92. Коросташова І.М. Механізм адміністративно-правового регулювання як правова категорія та багатоаспектне явище. Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. 2019. № 1. С. 52-61

93. Косаняк В. Вдосконалення правових гарантій прав платників податків. Юриспруденція on-line. <http://www.lawyer.org.ua/?w=r&i=20&d=290>.

94. Костенко, Ю.О., Шувалова, Т.О. (2023). Щодо захисту прав платників податків в умовах воєнного стану. Київський часопис права, (1), 187-193. <https://doi.org/10.32782/klj/2023.1.28>

95. Кравченко Н.Г. Принципи податкового законодавства за Податковим кодексом України. Наукові записки НаУКМА. 2011. Т. 116. Юридичні науки. С. 86-90.

96. Крестьянникова О. О. Окремі аспекти захисту прав платників податків. Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. 2014. Вип. 72. С. 333-338.

97. Крилов Д.Б. Проблемні питання адміністративного оскарження рішень органів Державної податкової служби України. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. 2023. № 79. ч. 2. С. 74-82

98. Куракін О.М. Механізм правового регулювання: теоретико-правова модель : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2016. 40 с.

99. Куций О.А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2004. 19 с.

100. Кучерявенко М.П. Податкові процедури: правова природа та класифікація: монографія. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
101. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Ч. 2. Харків: Право, 2011. 1128 с.
102. Кучерявенко М.П. Податковий процес: навчальний посібник. Київ: Алерта, 2010. 392 с.
103. Кучерявенко М.П. Податково-правовий режим: процесуальний аспект. Актуальні проблеми правового регулювання фінансово-кредитних відносин в умовах кризи: практика правозастосування і шляхи її вдосконалення: збірник тез доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (4-5 червня 2010 р.). Суми: НБУ; Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України; УАБС НБУ, 2010. С. 222-225. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/1d8c5e8f-8a7e-4cf8-999e-4aa70e73913c/content>.
104. Кушнарѡва Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2000. 188 с.
105. Летнянчин Л.І. До питання про механізм реалізації конституційних обов'язків людини і громадянина в Україні. Проблеми законності. 2001. Вип. 46. С. 46-52.
106. Литвинов С.В. Аналіз зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків. Актуальні проблеми держави і права. 2014. Вип. 74. С. 189-194.
107. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. Наукові праці МАУП. 2014. вип. 1 (40). С. 181-186.
108. Ляшенко Р.Д. Презумпції у праві: питання теорії та практики: автореф. дис. канд.юрид.наук. Київ, 2011. 22 с.
109. Марченко В.Б. Адміністративно-правові засоби захисту прав платників податків. Юридичний науковий електронний журнал. № 5. 2017.

С. 89-94.

110. Матеріали з офіційного веб-сайту Міністерства фінансів України.
URL: <https://mof.gov.ua/uk/tax-policy>.

111. Махиніч Н. Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. Актуальні проблеми правознавства. 2016. Вип. 2. С. 56-60.

112. Медведєв М. Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2018. 224 с.

113. Мелаш А.С. Кобильнік Д.А., Рідкобород Ю.В. Особливості виконання податкового обов'язку в умовах воєнного стану. Наукові перспективи. Серія «Державне управління», Серія «Право», Серія «Економіка», Серія «Медицина», Серія «Педагогіка», Серія «Психологія». 2023. Випуск № 11(41). С. 932-941.

114. Метеленко Н.Г., Шульга О.П. Концептуалізація поняття «фінансовий механізм». Причорноморські економічні студії. Випуск 10. 2016. С. 171-181.

115. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. Форум права. 2011. № 4. С. 479-486.

116. Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект) автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 36 с.

117. Мінка Т. П. Онтологічна характеристика правового режиму. Право і суспільство. № 3. 2012. С. 123-129.

118. Мірошніченко М.В. Презумпція правомірності рішень платника податків: автореф. дис. канд. юрид. наук за спеціальністю 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 21 с.

119. Морозов Є. Особливості погашення податкового боргу державних

та комунальних підприємств. URL: <https://ibuhgalter.net/news/5517>.

120. Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л. План дій BEPS та міжнародні заходи протидії агресивному податковому плануванню. Електронне наукове видання «Аналітично-порівняльне правознавство». 2025. № 2. С. 659-664.

121. Музика-Стефанчук О.А., Губерська Н.Л., Ямненко Т.М. Оптимізація оподаткування та мінімізація податків: практичні проблеми та судова практика. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2025. Випуск № 87. С. 89-95.

122. Музика-Стефанчук О.А., Пришва Н.Ю. До питання про належне управління у сфері оподаткування та бюджетно-податковій сфері. Юридичний науковий електронний журнал. 2024. № 1. С. 426-429.

123. Мулявка Д.Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 19 с.

124. Недодаєва Н.Л. Проблемні питання захисту прав платників податків. Вісник Інституту економіко-правових досліджень НАН України. 2011. № 1(2). 42-45.

125. Нестеренко А.С. Фінансово-правовий механізм забезпечення функціонування фінансової системи України. Юридичний науковий електронний журнал. 2020. № 2. С. 524-529.

126. Нечай М. Судова практика щодо зупинення реєстрації податкових накладних. Юридична газета online. 2017. 11 вересня. URL: <http://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/sudova-praktika-shchodo-zupinennya-reestraciyi-podatkovih-nakladnih.html>.

127. Опарін В.М. Фінанси. Загальна теорія. 4-те вид., без змін. Київ: КНЕУ, 2007. 240 с.

128. Орлюк О.П. Фінансове право. Київ: Юріком Інтер, 2003. 528 с.

129. ПДВ у комунальному підприємстві: розподіл податкового кредиту при різних видах діяльності. URL: <https://7eminar.ua/news/6631-pdv-u-komunalnomu-pidприємstvi-rozpodil-podatkovogo-kreditu-pri-riznix-vidax>.

130. Педь І.В. Податкова конкуренція: [монографія]. Київ: Експерт-Консалтинг, 2009. 416 с.

131. Податкове планування та оптимізація оподаткування (податковий консалтинг): підручник / О. А. Музика-Стефанчук, Н. Я. Якимчук, Р. Ф. Ханова, І. В. Дашутін, В. Г. Савенкова, А. А. Барікова, Н. О. Сабадаш / за редакцією проф. О. А. Музики-Стефанчук. Київ: АртЕк, 2024. 304 с.

132. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n804>.

133. Податкові конфлікти: особливості вирішення: навч. посіб.; за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ: КНТ, 2010. 360 с.

134. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств. Київ: КНЕУ, 2004. 546 с.

135. Поліщук М. Я. Поняття медіації як альтернативного методу вирішення спорів. Держава і право. Серія «Юридичні і політичні науки». 2014. Вип. 65. С. 134-139.

136. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 11.09.2019 р. у справі №826/8951/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84196077/>.

137. Постанова Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 21.02.2020 у справі № 826/17123/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>.

138. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20.02.2020 року у справі № 802/1255/17-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87760060>.

139. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05.02.2020 року у справі № 823/1519/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87388870>.

140. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.01.2020 року у справі № 814/2335/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87238027>.

141. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24.04.2018 року у справі №806/4408/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73596831>.

142. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.

143. Про затвердження Методики оцінювання фіскальних ризиків: постанова Кабінету Міністрів України від 24.04.2019 р. № 351. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/351-2019-%D0%BF#n14>.

144. Про затвердження Методології проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків: наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2024 р. № 474. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474201-24#Text>.

145. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 р. № 375. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF#Text>.

146. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>.

147. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами: наказ Мінфін України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>

148. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535#Text.

149. Пряміцин К.Ю. До розуміння поняття «поновлення прав платників

податків». Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2019. № 5. С. 128-132.

150. Радченко О. В. Категорія «механізм» у системі державного управління. Державне управління та місцеве самоврядування. 2001. Вип. 2 С. 2-12.

151. Рекомендації Rec (2001) 9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами, ухвалені Комітетом Міністрів Ради Європи 05.09.2001 року. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf.

152. Рішення Конституційного Суду України від 01.12.2004 № 18-рп/2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04#Text>.

153. Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 № 19-рп/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11#Text>.

154. Рішення Конституційного Суду України від 21.01.2025 р. № 3-р(II)/2025 у справі за конституційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Геомакс-Ресурс» щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремого припису абзацу другого підпункту 14.1.212 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII (справа № 3-14/2024(28/24)). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-25#Text>.

155. Роздайбіда А.А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.

156. Романченко Д.І. Фінансово-правовий механізм контролю ЄС за наданням державної підтримки. Правова наука і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції: матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Суми, 21-22 трав. 2021 р.). Суми: Видав. дім «Ельдорадо», 2021. С. 195-

196.

157. Россіхіна Г.В. Застосування фінансово-правових норм: монографія. Харків: Цифрова друкарня №1, 2013. 400 с.

158. Сабадаш Н. Реалізація органами місцевого самоврядування своїх повноважень у податкових правовідносинах: погляд крізь практику застосування. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24 квітня 2024 р. / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 183-187.

159. Сабадаш Н.О. Дослідження генези наукових досліджень фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 54: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12-13 жовтня 2023 р.) / редкол.: О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. 2023. С. 46-56.

160. Сабадаш Н.О. Загальна характеристика діяльності органів державної влади у сфері податкових відносин крізь призму захисту їх прав і законних інтересів. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 41/2024. С. 105-110. <https://doi.org/10.5281/zenodo.12804743>.

161. Сабадаш Н.О. Окремі питання механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків: досвід України та Європейського простору. Академічні візії. Випуск 24/2023. С. 1-6. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.10077883>.

162. Сабадаш Н.О. Податкові повноваження органів місцевого самоврядування: нормативне закріплення та практика реалізації цих повноважень. Актуальні дослідження правової та історичної науки (Випуск 52): матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль,

Україна – м. Переворськ, Польща, 4-5 липня 2023 р.) / [редкол.: О. Яремко та ін.]; ГО «Наукова спільнота»; WSSG w Przeworsku. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. С. 49-60.

163. Сабадаш Н.О. Право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості: сучасні реалії та неосяжний горизонт. Sectoral research XXI: characteristics and features: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the V International Scientific and Theoretical Conference, February 3, 2023. Chicago, USA: European Scientific Platform. С. 89-91. DOI 10.36074/scientia-03.02.2023.

164. Сабадаш Н.О. Правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. Сучасні світові тенденції розвитку науки та інформаційних технологій: Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30–31 травня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 53-54.

165. Сабадаш Н.О. Правові презумпції у податкових правовідносинах як спосіб захисту прав платника податків. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична». Випуск 36/2023. С. 84-90. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7678283>.

166. Сабадаш Н.О. Фінансово-правові гарантії реалізації та захисту прав платників податків. Інноватика в сучасній освіті та науці: теорія, методологія, практика: Матеріали VII Міжнародного літнього наукового симпозіуму (м. Одеса, 26–27 липня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 28-30.

167. Серeda О.Г. Державно-правовий механізм захисту прав працівників в умовах інтеграції України до Європейського Союзу: теорія та практика : монографія. Харків: Право, 2018. 472 с.

168. Сліденко А.В. Інтерес платника податків як об'єкт судового захисту. Актуальні проблеми держави і права. 2018. Вип. 80. С. 147-158.
169. Смичок Є.М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. Право і суспільство. 2012. № 6. С. 77-82. URL: http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2012/6_2012/16.pdf.
170. Смичок Є.М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні: авторе. канд.юрид.наук. Харків, 2015. 23 с.
171. Стукаленко О.В. Нотатки до розуміння категорії «механізм правового регулювання». Правова держава. 2017. № 26. 20-26.
172. Тарахонич Т.І. Механізм дії права, механізм правового регулювання, механізм реалізації права: особливості взаємодії. Держава і право. 2010. № 50. С. 12-18.
173. Теремецький В.І., Дуліба Є.В. Правові позиції Верховного Суду у провадженнях за зверненням органів податкової служби щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Право ua. 2023. № 3. С. 200-205.
174. Теремецький В.І. Принцип пропорційності як правовий механізм забезпечення балансу між публічними інтересами та правами людини. Вісник Кримінологічної асоціації України. 2025. № 2 (35). Частина 2. С. 343-360.
175. Теремецький В.І. Принципи та функції адміністративно-правового регулювання податкових відносин. Право і безпека. 2011. № 4 (41). С. 85-89.
176. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні: монографія. Харків: Діса плюс, 2012. 648 с.
177. Теремецький В.І., Петренко А.А. Правова система Європейського Союзу: особливості, сучасні тенденції та методологічні засади нормопроєктування в умовах адаптації українського законодавства до acquis ЄС. Наукові записки. Серія: Право. 2025. № 18. С. 296-308.
178. Тимошик Н.С. Вдосконалення механізмів регулювання фінансово-економічного забезпечення сталого розвитку економіки України. Сучасні

соціально-економічні проблеми теорії та практики розвитку економічних систем: колективна монографія. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В. 2016. С. 59-67.

179. Трохимець Б. Податкові зміни під час дії воєнного стану: новий Закон. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/211542_podatkov-zmni-pd-chas-d-vonnogo-stanu-noviy-zakon.

180. Турило А.М. Проблемні аспекти Податкового кодексу України. Інноваційна економіка. 2012. № 6. С. 286-288.

181. Ухвала Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 21.05.2020 у справі № 826/9464/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89396278>.

182. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17.10.2013 року у справі К/800/30851/13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/34430223>.

183. Федорчак О.В. Класифікація механізмів державного управління. Демократичне. 2008. Вип. 1. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2022/jan/26465/ofedorchak.pdf>

184. Федорчук І. Семантика категорії «організаційно-правовий механізм реалізації конституційного права на житло». Юридичний вісник. 2020. № 6. С. 145-152.

185. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2003. 231 с.

186. Фєдосова В.Є. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України. Економіка і регіон. 2015. № 2 (51). С. 90-93.

187. Цвіра Д. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. Підприємництво, господарство і право. 2016. № 3. С. 116-120.

188. Церетелі Л. Медіація як альтернативне вирішення податкових спорів. URL: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-10_0-pages-318_325.pdf.

189. Чепис О.І. Законний інтерес як категорія цивільного права. Форум права. 2009. № 1. С. 551-559.
190. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2013. 203 с.
191. Шишов О.О. Теоретико-правові засади захисту прав платників податків. Правничий часопис Донецького університету. 2013. № 2. С. 48-55.
192. Шишов О.О. Форми захисту прав платників податків. Молодий вчений. 2015. № 2 (3). С. 221-225. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/168.pdf>.
193. Шушакова І.К., Грабова І.Д., Дем'янова І.В. Податкова медіація як інструмент вирішення податкових спорів. Бізнес Інформ. 2021. № 10. С. 318-325.
194. Щодо оскарження дій податкових органів відносно призначення позапланових перевірок платників податків та наказів про проведення таких перевірок: лист Вищого адміністративного суд від 27.07.2010 № 1145/11/13-10. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1145760-10#Text>.
195. Які наслідки з ПДВ виникають у комунальних підприємств при отриманні бюджетних коштів? URL: <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/78810-iaki-naslidki-z-pdv-vinikaiut-u-komunalnix-pidprijemstv-pri-otrimanni-biudzetnix-kostiv>.

Добре яйце

ПРАТ «Птахофабрика Тернопільська»
 47722, Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с. Великі Гаї, вул. Галицька, 180
 UA243209840000026000230392531 АТ «Про Кредит Банк», МФО 320984
 Код ЄДРПОУ 03369177, ІПН 033691719151, св. №200098609
 e-mail: info@yadobre.com.ua

Вих. № 248 від 11.12.2025р.

ДОВІДКА
 про впровадження результатів наукового дослідження
 аспірантки кафедри фінансового права Навчально-наукового інституту права
 Київського національного університету імені Тараса Шевченка
 Сабадаш Наталії Олександрівни
 на тему:
 «Захист прав платників податків в Україні»

До ПРАТ «Птахофабрика Тернопільська» надійшов рукопис дисертаційного дослідження Сабадаш Наталії Олександрівни, поданого на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право, галузь знань 08 Право, на тему «Захист прав платників податків в Україні».

У дисертації Сабадаш Н.О. сформульовано концептуально нові теоретико-практичні положення, спрямовані на обґрунтування фінансово-правових механізмів захисту прав та інтересів платників податків, їхньої участі в відносинах із контролюючими органами; обґрунтовані науково-практичні пропозиції щодо актуальності та необхідності внесення змін і доповнень до Податкового кодексу України.

Особливу увагу в роботі приділено питанням адміністративного, судового та альтернативних способів захисту прав платників податків, особливо у контексті обміну податковою інформацією; розвитку сервісної функції податкових органів тощо.

Заслугує на підтримку пропозиція автора щодо необхідності розроблення комплексної моделі для оцінки утилітарності кожної конкретної форми захисту прав в кожній конкретній ситуації, шляхом оцінки відповідних ризиків та визначення перспектив. Така фінансова-правова модель, заснована на моделюванні та інструментарії прогностичного методу, дасть змогу сформувати комплексне бачення поєднання та взаємозаміни різних форм, засобів, способів та інструментів захисту порушених прав платників податків.

Подальших обертів набирає розвиток альтернативних форм захисту (медіації, бізнес-омбудсмена, податкового повіреного тощо). У цьому контексті автором обстоюється позиція перманентного розширення участі платників податків в процесах нормотворчості та інклюзивного залучення їх до удосконалення системи реалізації та захисту прав. Особливо, коли йдеться про паритетність у відносинах держави та платників податків в процесі їх адміністрування, сплати та стягнення. Саме партнерська, а не патеріалістська модель організації податкових процесів пропонується за основу.

Довідка є підтвердженням того, що надані рекомендації та пропозиції Сабадаш Н.О. бути враховані у роботі ПРАТ «Птахофабрика Тернопільська».

Генеральний директор  Петро САЧИК

ДОДАТОК Б**Список опублікованих праць за темою дисертації****Статті у наукових фахових виданнях України з юридичних наук, що внесені до міжнародних наукометричних баз**

1. Сабадаш Н.О. Загальна характеристика діяльності органів державної влади у сфері податкових відносин крізь призму захисту їх прав і законних інтересів. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична. Випуск 41/2024. С. 105-110. <https://doi.org/10.5281/zenodo.12804743>.

2. Сабадаш Н.О. Окремі питання механізму реалізації прав і законних інтересів платників податків: досвід України та Європейського простору. Академічні візії. Випуск 24/2023. С. 1-6. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.10077883>.

3. Сабадаш Н.О. Правові презумпції у податкових правовідносинах як спосіб захисту прав платника податків. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична». Випуск 36/2023. С. 84-90. <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7678283>.

4. Музика-Стефанчук О.А., Сабадаш Н.О. Легітимні очікування у податкових правовідносинах. Вісник Маріупольського державного університету. Серія: Право. 2025. Випуск 30. С. 150-160. DOI 10.34079/2518-1319 -2025-15-30-150-160.

Тези доповідей, опубліковані за матеріалами науково-практичних конференцій

5. Сабадаш Н.О. Право платника податків (податкового агента) на презумпцію невинуватості: сучасні реалії та неосяжний горизонт. Sectoral research XXI: characteristics and features: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the V International Scientific and Theoretical

Conference, February 3, 2023. Chicago, USA: European Scientific Platform. С. 89-91. DOI 10.36074/scientia-03.02.2023.

6. Сабадаш Н.О. Дослідження генези наукових досліджень фінансово-правових гарантій реалізації та захисту прав платників податків. Актуальні дослідження правової та історичної науки. Випуск 54: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції (м. Тернопіль, Україна, м. Ополе, Польща, 12 – 13 жовтня 2023 р.) / редкол.: О. Яремко та ін. ГО «Наукова спільнота». WSZIA w Opolu. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. 2023. С. 46-56.

7. Сабадаш Н.О. Податкові повноваження органів місцевого самоврядування: нормативне закріплення та практика реалізації цих повноважень. Актуальні дослідження правової та історичної науки (Випуск 52): матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 4-5 липня 2023 р.) / [редкол.: О. Яремко та ін.]; ГО «Наукова спільнота»; WSSG w Przeworsku. Тернопіль: ФОП Шпак В.Б. С. 49-60.

8. Сабадаш Н. Реалізація органами місцевого самоврядування своїх повноважень у податкових правовідносинах: погляд крізь практику застосування. Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: Збірник тез доповідей VI Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки», 24 квітня 2024 р. / Державний податковий університет, Навчально-науковий інститут права. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 183-187.

9. Сабадаш Н.О. Правові елементи фінансово-правових механізмів реалізації та захисту прав і законних інтересів платників податків. Сучасні світові тенденції розвитку науки та інформаційних технологій: Матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 30–31 травня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 53-54.

10. Сабадаш Н.О. Фінансово-правові гарантії реалізації та захисту прав платників податків. Інноватика в сучасній освіті та науці: теорія, методологія, практика: Матеріали VII Міжнародного літнього наукового симпозіуму (м. Одеса, 26–27 липня 2024 р.) / ГО «Інститут інноваційної освіти»; Науково-навчальний центр прикладної інформатики НАН України. 2-е вид., випр. і доп. Запоріжжя: АА Тандем, 2024. С. 28-30.