

АНОТАЦІЯ

Березенко І.В. Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». – Академія праці, соціальних відносин і туризму, Київ, 2021.

Дисертація присвячена визначенню сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, а також формуванню напрямів удосконалення у цій сфері.

Обґрунтовано, що безпідставне притягнення платників податків до фінансової відповідальності сьогодні є поширеним явищем для вітчизняної правозастосовної практики. Належне функціонування захисної функції у сфері оподаткування не можливо без її відповідного правового забезпечення. Нині податково-правове забезпечення реалізації захисної функції в Україні перебуває у стані свого формування. У зв'язку з цим податкове право має надати нові можливості для правового регулювання захисної функції держави з урахуванням сучасних тенденцій у сфері оподаткування, що зумовлено його вдосконаленням у напрямі розвитку взаємодії держави та суспільства.

Запропоновано під податково-деліктним провадженням розуміти процес притягнення фізичних та юридичних осіб до фінансової відповідальності контролюючими органами за вчинення податкового правопорушення. Зроблено висновок, що податково-деліктне провадження здійснюється послідовно в межах окремої процесуальної стадії та складається з таких стадій: встановлення податкового правопорушення, прийняття рішення про застосування фінансової відповідальності, оскарження рішення про застосування фінансової відповідальності, виконання рішення про визначення грошових зобов'язань. Розмежовано такі системоутворюючі для податково-деліктного провадження категорії

як «податковий процес», «податкове провадження» та «податкова процедура».

Доведено, що у системі функцій податкового права доцільно виділяти захисну функцію, яка являє собою сукупність однорідних норм податкового законодавства, які регулюють відносини між контролюючими органами і фізичними та юридичними особами, що виникають, розвиваються і припиняються у процесі захисту прав, свобод та законних інтересів підвладних суб'єктів податкових правовідносин. Зазначено, що захисна функція в податковому праві застосовується не завжди, а лише тоді, коли існує певний причинно-наслідковий зв'язок між владними та підвладними суб'єктами податкових правовідносин щодо порушених прав, свобод та законних інтересів останніх. Наголошено, що захисна функція є особливою функцією в податковому праві, яка реалізується під час податково-деліктного провадження з метою відновлення порушеного права, усунення перешкод в його реалізації, усунення реальної загрози порушення суб'єктивних прав протиправними діями, а також для застосування до порушника заходів правового примусу.

Акцентовано увагу на тому, що важливим елементом реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є суб'єкти – реальні учасники податково-деліктних правовідносин. На підставі чинного податкового законодавства до суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні віднесено: платника податків, податкового агента, представника платника податків, представника податкового агента.

Встановлено, що ефективність реалізації захисної функції під час притягнення до фінансової відповідальності підвладних суб'єктів податкових відносин визначається станом виконання своїх обов'язків контролюючими органами, закріплених у податково-правових нормах. Застосування фінансової відповідальності у сфері оподаткування

передбачає послідовність дій, якої зобов'язані дотримуватися контролюючі органи та особи, які звинувачені у вчиненні податкового правопорушення. Зазначено, що підставами застосування фінансової відповідальності у сфері оподаткування є сукупність обставин, зазначених у податковому законодавстві, наявність яких робить таку відповідальність можливою і необхідною. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства застосовується за наявності нормативних (наявність податково-правової норми, яка передбачає можливість застосування фінансової відповідальності за порушення встановлених перед державою фінансових зобов'язань у сфері оподаткування), фактичних (наявність податкового правопорушення) та процесуальних (наявність податкового повідомлення – рішення, яке приймається керівником контролюючого органу на підставі акта документальної перевірки, а за наявності заперечень – за результатами розгляду заперечень) підстав. Відсутність будь-якої із них ставить під сумнів законність притягнення підвладних суб'єктів податкових правовідносин до фінансової відповідальності. Зроблено висновок, що процес застосування контролюючим органами фінансової відповідальності зумовлює виникнення захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Розглянуто особливості реалізації захисної функції під час оскарження рішень контролюючих органів. Встановлено, що рішення про застосування фінансової відповідальності, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в досудовому та судовому порядку. Досудовий порядок оскарження рішення про застосування фінансової відповідальності має альтернативний, необов'язковий і субсидіарний характер, адже вибір такого порядку реалізації захисної функції здійснюється за особистою дискрецією право зобов'язаного суб'єкта податкових відносин. Оскарження рішення до вищестоящего органу не

завжди дає позитивний результат, у зв'язку з чим основною та дієвою реалізацією захисної функції під час оскарження рішення про застосування фінансової відповідальності є звернення до адміністративного суду. Оскаржуючи рішення контролюючих органів про застосування фінансової відповідальності підвладний суб'єкт податкових відносин використовує встановлені чинним законодавством юридичні інструменти для захисту своїх прав, свобод та законних інтересів.

Охарактеризовано зарубіжний досвід реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. Зазначено, що в зарубіжних країнах існують відпрацьовані методи та механізми, спрямовані на мінімізацію виникнення податково-деліктного провадження. Все це здійснюється на основі застосування сучасних інноваційних технологій та вчасної модернізації податкових органів для ефективного налагодження податкових правовідносин між контролюючими органами та платниками податків. У США існують центри надання допомоги платникам податків, у багатьох державах функціонує інститут податкового омбудсмена, однією з найбільш поширених форм реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є ефективне функціонування інституту податкової медіації, в окремих країнах існують податкові суди.

Наголошено, що переважно в більшості країн світу функціонує інститут податкового омбудсмена, який не тільки розглядає скарги патинків податків і сприяє захисту їх прав, а й безпосередньо приймає участь в податково-деліктному провадженню і є його суб'єктом. Маючи широкі повноваження при розгляді скарг, податковий омбудсмен може зобов'язати державних службовців надати йому необхідні документи і відповісти на його запитання. Податковий омбудсмен виносить рішення про те, чи є дія або рішення податкового органу помилковим, необґрунтованим, несправедливим або дискримінаційним. Якщо податковий омбудсмен дійде висновку, що державні службовці

податкового органу допустили помилку, він може рекомендувати відповідній установі виправити її, або запропонувати свій варіант вирішення проблеми.

Приділено увагу податковій медіації. Зазначено, що майже кожна зарубіжна країна використовує податкову медіацію. Найпоширеніша причина країн застосовувати податкову медіацію – це вирішувати надмірний і зростаючий обсяг податкових звернень. Медіація в зарубіжних країнах є більш ефективним, менш дорогим і швидшим способом запобігання чи вирішення податкових скарг. В деяких в країнах медіація виглядає дуже успішною у вирішенні податкових спорів і дає позитивні результати. В медіації головним є інтереси сторін і це є вихідною точкою для вирішення спорів. Водночас результатом податкової медіації є угода про примирення, ця угода є своєрідним договором, де прописуються права та обов'язки сторін і коли одна з цих сторін порушує зміст угоди, це може спричинити конфлікт, що призводить до нового спору. Податкова медіація не є примусовою. Якщо жодна зі сторін, що суперечать, не має доброї віри займатися медіацією та надає перевагу пріоритету свого еґо, медіація може не працювати і не призвести до бажаного результату. Існує істотна невизначеність можливості притягнення медіаторів до відповідальності за умисну і ненавмисну шкоду, заподіяну внаслідок здійснення ними своєї діяльності. Механізм медіації, в центрі уваги якої знаходяться спори і конфлікти між податковими органами та платниками податків, приховує від громадськості деякі значущі спори, які мають або можуть мати суспільно значущі наслідки. Констатовано, що в Україні недоцільно запроваджувати інститут медіації як альтернативного способу вирішення публічно-правових спорів у сфері оподаткування.

Враховуючи значущість та пріоритетність захисту прав, свобод та законних інтересів підвладних суб'єктів податкових відносин

сформульовано напрями вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Ключові слова: захисна функція, податково-деліктне провадження, контролюючі органи, платник податків, податково-деліктні відносини, фінансово-правова відповідальність, оскарження рішень контролюючих органів.

SUMMARY

Berezenko I.V. Implementation of the protective function in tax tort proceedings. - Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation on competition of a scientific degree of the doctor of philosophy on a specialty 081 «Law». - Academy of Labor, Social Relations and Tourism, Kyiv, 2021.

The dissertation is devoted to definition of essence and features of realization of protective function in tax-tort proceedings, and to formation of directions of improvement in this sphere.

It is substantiated that unjustified bringing of taxpayers to financial responsibility today is a common phenomenon for domestic law enforcement practice. The proper functioning of the protective function in the field of taxation is not possible without its appropriate legal support. Currently, the tax and legal support for the implementation of the protective function in Ukraine is in its infancy. In this regard, tax law should provide new opportunities for legal regulation of the protective function of the state, taking account current trends in taxation, due to its improvement in the direction of interaction between the state and society.

It is proposed to understand the process of bringing individuals and legal entities to financial responsibility by the supervisory authorities for committing a tax offense under tax tort proceedings. It is concluded that tax tort proceedings are carried out consistently within a separate procedural stage and consist of the

following stages: establishment of a tax offense, decision-making on the application of financial liability, appeal against the decision on the application of financial liability, execution of the decision on monetary obligations. Such system-forming categories for tax-tort proceedings as “tax process”, “tax proceedings” and “tax procedure” are distinguished.

It is proved that in the system of functions of tax law it is expedient to allocate a protective function, which is a set of homogeneous norms of tax legislation governing relations between regulatory authorities and individuals and legal entities that arise, develop and cease in the process of protecting rights, freedoms and legitimate interests. subjects of tax relations. It is noted that the protective function in tax law is not always applied, but only when there is a certain causal link between the authorities and subordinates of the tax relationship regarding the violated rights, freedoms and legitimate interests of the latter. It is emphasized that the protective function is a special function in tax law, which is implemented during tax proceedings to restore the violated right, eliminate obstacles to its implementation, eliminate the real threat of violation of subjective rights by illegal actions, as well as to apply measures to the violator. legal coercion.

Emphasis is placed on the fact that an important element in the implementation of the protective function in tax-tort proceedings are the subjects - the real participants in tax-tort relations. Based on the current tax legislation, the subjects of implementation of the protective function in tax tort proceedings include: taxpayer, tax agent, representative of the taxpayer, representative of the tax agent.

It is established that the effectiveness of the protection function in bringing to financial responsibility of the subjects of tax relations is determined by the state of performance of their duties by regulatory authorities, enshrined in tax law. The application of financial responsibility in the field of taxation implies a sequence of actions, which must be followed by regulatory authorities and

persons accused of committing a tax offense. It is noted that the grounds for the application of financial liability in the field of taxation are a set of circumstances specified in the tax legislation, the presence of which makes such liability possible and necessary. Financial liability for violation of tax legislation is applied in the presence of regulations (the presence of tax law, which provides for the possibility of financial liability for violation of financial obligations to the state in the field of taxation), factual (tax offense) and procedural (tax notice - the decision which is accepted by the head of controlling body on the basis of the act of documentary check, and in the presence of objections - on results of consideration of objections) of the bases. The absence of any of them calls into question the legitimacy of bringing the subject of tax relations to financial responsibility. It is concluded that the process of application of financial responsibility by the controlling bodies causes the emergence of a protective function in tax tort proceedings.

The peculiarities of the implementation of the protective function during the appeal of the decisions of the controlling bodies are considered. It is established that decisions on the application of financial liability, taken by the supervisory authority, can be appealed in pre-trial and court proceedings. The pre-trial procedure for appealing the decision on the application of financial liability has an alternative, optional and subsidiary nature, as the choice of such a procedure for the implementation of the protective function is made at the personal discretion of the taxpayer. Appealing a decision to a higher authority does not always give a positive result, so the main and effective implementation of the protective function when appealing a decision on the application of financial liability is to apply to the administrative court. When appealing against the decision of the supervisory authorities on the application of financial responsibility, the subject of tax relations uses the legal instruments established by the current legislation to protect their rights, freedoms and legitimate interests.

The foreign experience of realization of protective function in tax-tort proceedings is characterized. It is noted that in foreign countries there are well-established methods and mechanisms aimed at minimizing the occurrence of tax tort proceedings. All this is done the basis of the use of modern innovative technologies and timely modernization of tax authorities for the effective establishment of tax relations between regulatory authorities and taxpayers. In the United States, there are centers to assist taxpayers, in many countries there is the institution of tax ombudsman, one of the most common forms of protection in the tax proceedings is the effective functioning of the institution of tax mediation, in some countries there are tax courts.

It is emphasized that in most countries of the world there is an institution of tax ombudsman, which not only considers complaints of tax patinas and promotes the protection of their rights, but also directly participates in tax proceedings and is its subject. With broad powers in dealing with complaints, the tax ombudsman may require civil servants to provide him with the necessary documents and answer his questions. The tax ombudsman decides whether the action or decision of the tax authority is erroneous, unreasonable, unfair or discriminatory. If the tax ombudsman concludes that the civil servants of the tax authority have made a mistake, he may recommend to the relevant institution to correct it, or offer his solution.

Attention is paid to tax mediation. It is noted that almost every foreign country uses tax mediation. The most common reason for countries to use tax mediation is to address the excessive and growing volume of tax appeals. Mediation in foreign countries is a more effective, less expensive and faster way to prevent or resolve tax complaints. In some countries, mediation appears to be very successful in resolving tax disputes and yielding positive results. In mediation, the interests of the parties are paramount and this is the starting point for resolving disputes. At the same time, the result of tax mediation is a conciliation agreement, this agreement is a kind of agreement, which prescribes

the rights and obligations of the parties and when one of these parties violates the content of the agreement, it can lead to conflict, leading to a new dispute. Tax mediation is not compulsory. If neither party has a good faith in mediating and prefers the priority of their ego, mediation may not work and lead to the desired result. There is significant uncertainty about the possibility of bringing mediators to justice for intentional and unintentional damage caused by their activities. The mediation mechanism, which focuses on disputes and conflicts between tax authorities and taxpayers, conceals from the public some significant disputes that have or may have socially significant consequences. It is stated that in Ukraine it is inexpedient to introduce the institution of mediation as an alternative way of resolving public law disputes in the field of taxation.

Taking into account importance and priority of protection of the rights, freedoms and legitimate interests of the subjects of tax relations, the directions of improvement of the legal regulation of the implementation of the protective function in tax proceedings are formulated.

Key words: protective function, tax-tort proceedings, controlling bodies, taxpayer, tax-tort relations, financial and legal liability, appeals against decisions of controlling bodies.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Березенко І.В. Сучасний стан реалізації захисної функції в податковому праві України. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 27–35.

2. Березенко І.В. Суб'єкти реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2019. № 21. С. 57–64.

3. Березенко І.В. Сутність та правова природа податково-деліктного провадження. *Visegrad journal on human rights*. 2019. № 6 (volume 2). С. 15–19.

4. Berezenko I.V. Comparative legal analysis of resolving tax disputes through mediation: international and Ukrainian respectives. *Альманах міжнародного права*. 2020. № 23. С. 3–10.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Березенко І.В. Роль органів місцевого самоврядування у захисті прав та законних інтересів платників податків. *Муніципальна реформа в контексті європейської євроінтеграції України: позиції влади, науковців, профспілок та громадськості: Тези доповідей Другої щорічної всеукраїнської науково-практичної (м. Київ, 06 грудня 2018 р.)*. Київ: ТОВ «ВІ ЕН ЕЙ ПРЕС», 2018. С. 191–194.

2. Березенко І.В. Значення захисної функції в податково-деліктному провадженні. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій: Збірник матеріалів II конференції молодих науковців (м. Київ, 25 травня 2019 р.)*. Київ: АПСВТ, 2019. С. 11–12.

3. Березенко І.В. Взаємодія контролюючих органів та платників податків під час податково-деліктного провадження. *Дуальна форма здобуття освіти як одна з моделей поліпшення якості підготовки фахівців для аграрного сектору економіки України: Збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції. 17 жовтня 2019 року*. Науково-методичний центр ВФПО. Київ, 2019. С. 119–120.

4. Березенко І.В. Інститут податково-деліктного провадження як важливий елемент податкового права. *Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій: Збірник матеріалів III конференції молодих науковців (м. Київ, 29 травня 2020 р.)*. Київ: АПСВТ, 2020. С. 8-9.

5. Березенко І.В. Органи місцевого самоврядування як суб'єкти податкових правовідносин в умовах децентралізації. *Муниципальна реформа в контексті європейської євроінтеграції України: позиції влади, науковців, профспілок та громадськості*: Тези доповідей IV щорічної всеукраїнської науково-практичної (м. Київ, 10 грудня 2020 р.). Київ: АПСВТ, 2020. С. 233–236.

які додатково відображають наукові результати дисертації

1. Березенко І.В. Оскарження рішень контролюючих органів під час податково-деліктних проваджень. *Агротерра: освіта, наука, бізнес*. 2019. № 1-2 (7). С. 69–75.