

АКАДЕМІЯ ПРАЦІ, СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН І ТУРИЗМУ
АКАДЕМІЯ ПРАЦІ, СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН І ТУРИЗМУ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БЕРЕЗЕНКО ІРИНА ВІТАЛІЇВНА

УДК 347.73:336.22 (477)

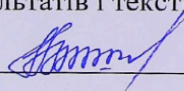
ДИСЕРТАЦІЯ

**РЕАЛІЗАЦІЯ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ
В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ**

081 – «Право»

Подається на здобуття ступеня доктор філософії

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

 І.В. Березенко

Науковий керівник Сорока Лариса Володимирівна, доктор юридичних наук,
доцент

Київ – 2021

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 контролюючими 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 платників 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 его, 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 perspectives. *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. *Муніципальна 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.*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	15
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ.....	22
1.1. Стан наукової розробки реалізації захисної функції в податковому праві.....	22
1.2. Сутність та правова природа податково-деліктного провадження.....	46
1.3. Роль та місце захисної функції в податково-деліктному провадженні.....	62
Висновки до розділу 1.....	74
 РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ.....	76
2.1. Суб'єкти реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.....	76
2.2. Реалізація захисної функції під час застосування фінансово- правової відповідальності.....	89
2.3. Реалізація захисної функції під час оскарження рішень контролюючих органів.....	105
Висновки до розділу 2.....	117
 РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО - ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ.....	119
3.1. Зарубіжний досвід реалізації захисної функції в податково-	

	14
деліктному провадженні.....	119
3.2. Напрями вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.....	142
Висновки до розділу 3.....	154
ВИСНОВКИ.....	157
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	161
ДОДАТКИ.....	183

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Різна спрямованість інтересів суб'єктів податкових правовідносин породжує конфлікти у сфері оподаткування. Орієнтація державної податкової політики на отримання максимальних податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів призводить до порушення прав, свобод та законних інтересів платників податків. Внаслідок цього постійно збільшуються випадки перевищення владних повноважень з боку контролюючих органів та винесення ними неправомірних рішень про притягнення до фінансової відповідальності.

Однією з визначальних тенденцій у сфері оподаткування є ефективне функціонування інституту захисту прав, свобод та законних інтересів платників податків, який пов'язується з виокремленням захисної функції в податковому праві. Тому надзвичайно важливим в нинішніх умовах є питання наукового осмислення сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, оскільки вона є важливою гарантією прав, свобод та законних інтересів фізичних та юридичних осіб, які притягуються до фінансової відповідальності.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці учених у галузі теорії держави і права, адміністративного, фінансового та податкового права, зокрема В.Б. Авер'янова, С.С. Алексєєва, Н.І. Атаманчук, О.О. Бригінця, Д.В. Вінницького, О.О. Головашевича, Е.Ф. Демського, О.О. Дмитрик, М.В. Жернакова, Я.В. Журавля, Л.М. Касьяненко, В.С. Кіценка, В.Є. Кузнеченкової, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, О.А. Лукашова, О.О. Майданник, О.М. Миколенка, О.М. Мінаєвої, А.М. Монаєнка, Ю.В. Оніщика, О.П. Орлюк, С.Г. Пепеляєва, М.О. Перепелиці, Ю.В. Пирожкова, Н.Ю. Пришви, А.А. Роздайбіди, Л.А. Савченко, О.Ф. Скакун та ін.

Серед наукових досліджень, у яких розглядалися питання податкових проваджень та фінансово-правової відповідальності, необхідно виділити такі:

Ю.В. Боднарук «Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади» (2008), А.Й. Іванський «Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження» (2009), І.Є. Криницький «Теоретичні проблеми податкового процесу» (2010), Н.С. Пудрик «Податкове провадження» (2016) та ін.

Беручи до уваги важливість і наукову цінність наявних досліджень, необхідно зазначити, що більшість наукових праць дослідників присвячено вивченню окремих складових реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. Як наслідок у фінансово-правовій науці немає уніфікованого підходу до визначення сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. Цим і визначена актуальність обраної теми та її важливе наукове та практичне значення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження здійснювалося відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, Національної стратегії у сфері прав людини, затвердженої Указом Президента України від 25 серпня 2015 року № 501/2015, Середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 2 квітня 2017 року № 275-р, Плану заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 5 липня 2019 року № 542-р.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є визначення сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, а також формування напрямів удосконалення у цій сфері.

Для досягнення зазначеної мети поставлені такі завдання:

– проаналізувати стан наукової розробки реалізації захисної функції в податковому праві;

- визначити сутність та правову природу податково-деліктного провадження;
- з’ясувати роль та місце захисної функції в податково-деліктному провадженні;
- виокремити та охарактеризувати суб’єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;
- встановити особливості реалізації захисної функції під час застосування фінансово-правової відповідальності;
- виявити особливості реалізації захисної функції під час оскарження рішень контролюючих органів;
- вивчити зарубіжний досвід реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;
- сформулювати напрями вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Предметом дослідження є реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є система загальнонаукових методів пізнання та спеціальних методів юридичної науки. В основі методології підготовки дисертаційного дослідження лежить системний підхід. За допомогою методу *термінологічного аналізу* та *логіко-семантичного* методу визначено такі категорії, як «податкове провадження», «податковий процес», «податкова процедура», «податковий делікт», «податково-деліктне провадження», «податкова процедура», «захисна функція», «неправомірні дії контролюючого органу», «реалізація захисної функції», «бездіяльність контролюючого органу», «незаконні рішення» (підрозділи 1.1, 1.2, 2.3). Застосування *історико-правового* та *deskриптивного* методів дозволило проаналізувати стан наукової розробки реалізації захисної функції в податковому праві (підрозділ 1.1). *Діалектичний*

метод використано для визначення сутності та правової природи податково-деліктного провадження, а також з'ясування ролі та місця захисної функції в податково-деліктному провадженні (підрозділи 1.2, 1.3). *Структурно-функціональний* метод допоміг виокремити та охарактеризувати суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (підрозділ 2.1). *Формально-юридичний* метод покладено в основу вивчення особливостей реалізації захисної функції під час застосування фінансово-правової відповідальності та оскарження рішень контролюючих органів (підрозділи 2.2, 2.3). *Порівняльно-правовий* метод застосовано під час вивчення зарубіжного досвіду реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (підрозділ 3.1). Методи *моделювання, аналізу та синтезу* використані при розробці напрямів вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (підрозділ 3.2). При наведенні офіційних даних, пов'язаних з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, застосовано *статистичний* метод (підрозділи 1.1, 1.3, 3.1).

Нормативну основу дослідження склали Конституція України, ПК України, інші нормативно-правові акти.

Емпіричну базу дослідження становлять наукові, публіцистичні, довідкові, енциклопедичні, монографічні видання, статистичні дані Державної фіскальної служби України, судова практика вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексним, науковим, монографічним дослідженням реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. В результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень та висновків. Основні з них такі:

вперше:

– надана системна характеристика реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, що дозволило виділити в системі функцій податкового права захисну функцію, з'ясувати її сутність і значення, а також відмежувати від охоронної функції податково-правового регулювання;

– визначено сутність, підстави виникнення, ознаки та стадії податково-деліктного провадження;

– виокремлено суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні та здійснено їх класифікацію на загальні та спеціальні;

удосконалено:

– окремі положення щодо притягнення фізичних та юридичних осіб до фінансової відповідальності та оскарження рішень контролюючих органів з урахуванням особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;

– узагальнюючий аналіз зарубіжного досвіду реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні та визначення конкретних напрямів його запозичення;

набули подальшого розвитку:

– наукові положення щодо розмежування таких системоутворюючих для податково-деліктного провадження категорій як «податковий процес», «податкове провадження» та «податкова процедура»;

– наукове розуміння сутності, правової природи та ознак фінансово-правової відповідальності;

– погляди науковців щодо доцільності створення податкових судів;

– пропозиції щодо доцільності запровадження інституту податкового омбудсмена;

– теоретичні підходи щодо недоцільності запровадження інституту медіації як альтернативного способу вирішення публічно-правових спорів у сфері оподаткування.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що сформульовані у роботі висновки і пропозиції можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – як підґрунтя для проведення подальших наукових досліджень реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні (акт Державної установи «Науково-методичний центр вищої та фахової передвищої освіти» від 28 січня 2021 року № 25);

– *правотворчій діяльності* – для вдосконалення чинного законодавства, спрямованого на врегулювання суспільних відносин, які виникають у процесі реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;

– *правозастосовній діяльності* – для чіткого розуміння реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;

– *освітньому процесі* – під час розробки та викладання навчальних дисциплін «Сучасні тенденції розвитку фінансового права», «Фінансове право», «Податкове право» (акт впровадження Академії праці, соціальних відносин і туризму від 15 січня 2020 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Основні положення, що характеризують наукову новизну дослідження, теоретичне і практичне значення його результатів, розроблені дисертанткою особисто.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації оприлюднено на таких науково-практичних конференціях: «Муніципальна реформа в контексті євроінтеграції України: позиція влади, науковців, профспілок та громадськості» (м. Київ, 6 грудня 2018 р.); «Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій» (м. Київ, 25 травня 2019 р.); «Дуальна форма здобуття освіти як одна з моделей поліпшення якості підготовки фахівців» (м. Київ, 17 жовтня 2019 р.); «Забезпечення сталого розвитку в умовах глобалізаційних трансформацій»

(м. Київ, 29 травня 2020 р.); «Муніципальна реформа в контексті євроінтеграції України: позиція влади, науковців, профспілок та громадськості» (м. Київ, 10 грудня 2020 р.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, що охоплюють вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 188 сторінок. Список використаних джерел містить 226 найменувань, розміщених на 22 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

1.1. Стан наукової розробки реалізації захисної функції в податковому праві

Формування України, як незалежної та демократичної держави, зумовлює створення дієвого механізму регулювання фінансово-економічних відносин. Для виконання завдань і функцій, які покладені на державу, необхідно значні фінансові ресурси для здійснення низки завдань та реалізації функцій передбачених на державному рівні, основним джерелом яких є податки та збори. Система податків є вагомим елементом в функціонування апарату держави для регулювання фінансово-економічних відносин.

Роль податків є колосальною, адже саме за допомогою податків забезпечується сталий механізм соціально-економічного балансу в суспільних сферах життя, саме податки є вагомим елементом функціонального впливу на державному рівні в забезпеченні економіки.

Відповідно до пункту 6.1 статті 6 ПК України податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [1].

Статтею 67 Конституції України передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [2].

На жаль, проблема незахищеності в нашій країні дуже гостра. У 2018 р. майже 23% всіх заяв до Європейського суду з прав людини надійшли з України. Відповідно до інформації станом на 30 лютого 2018 року з початку роботи Верховного Суду на розгляд Касаційного адміністративного суду було передано 25682 справ. Це на понад 6 тисяч справ більше, ніж сукупно в

Касаційному господарському суді, Касаційному цивільному суді та Касаційному кримінальному суді [3].

За офіційними даними Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) протягом 2016-2018 року судами розглянуто 78,368 тис. справ у сфері оподаткування, з них: на користь органів ДФС України за позовами платників податків до територіальних органів ДФС України про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень – 32,54 тис. справ на 95,4 млрд. грн; на користь платників податків – 22,79 тис. справ на 72,7 млрд. грн.; залишено без змін 8900 податкових повідомлень-рішень на суму 19243,3 млн. грн.; скасовано повністю 1112 податкових повідомлень-рішень на суму 2576,7 млн. грн.; скасовано частково 204 податкових повідомлень-рішень на суму 1317,4 млн. грн. [4].

Схожа ситуація спостерігається з вирішення податкових спорів в адміністративному порядку. Наприклад, у 2017 році ДФС України розглянуто 9332 первинні та повторні скарги на 13968 податкових повідомлень-рішень на загальну суму 42066,8 млн. грн. За результатами розгляду: залишено без змін 12248 податкових повідомлень-рішень на суму 38326,9 млн. грн.; скасовано повністю 1161 податкове повідомлення-рішення на суму 2323,2 млн. грн.; скасовано частково 559 податкових повідомлень-рішень на суму 1416,7 млн. грн. [5, с. 93].

Аналізуючи законодавчу базу 2018 року можна зробити певні обґрунтовані висновки. Так, у 2018 році було зареєстровано 113478 заяв, повідомлень про вчинені правопорушення та інші події, пов'язані з податковими правопорушенням. Тобто щоденно у нашій державі повідомлялось про 311 фактів правопорушень в податковій сфері. Адміністративне провадження було розпочато за 5303 заявами з боку правопорушень, які здійсненні фіскальними органами. Переважна більшість з яких було задоволено не на користь платників податків та виявлено невідповідність дій з боку фіскальних органів (4,2%) [4].

У січні-вересні 2020 року за позовами податкових органів на розгляді у судах знаходилося 19 тис. справ, або 21,4% від загальної кількості, на суму 75 млрд грн, або 23,1% від загальної суми. За позовами платників – 69,6 тис. справ, або 78,6%, на суму 249,5 млрд грн, або 76,9%. Кількість справ за участю податкових органів щороку збільшується. Так, порівняно з відповідним періодом 2019 року кількість справ збільшилась на 2,4%, порівняно з 2018 роком – на 11,1% по кількості справ та на 23,9% по їх сумі. На користь податкових органів розглянуто 10,65 тис. справ на суму 31,8 млрд гривень. На користь платників податків – 9,53 тис. справ на 25,2 млрд гривень. Таким чином, у січні-вересні на користь органів ДФС вирішено на 1,1 тис. справ, або на 10,3%, та на 6,6 млрд грн, або на 20,8%, більше, ніж на користь платників податків. За результатами розгляду судових справ на користь податкових органів з початку 2020 року (станом на 01.10.2020) до бюджету надійшло 1,6 млрд грн, що на 82,7% більше, ніж за відповідний період 2019 року. Серед ключових та бюджетоформуючих категорій судових справ залишаються справи про стягнення податкового боргу та справи про визнання недійсними/нечинними податкових повідомлень-рішень [6].

Лише протягом січня 2021 року (станом на 01.02.2021) на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 63,9 тис. справ на суму 286,1 млрд грн. Розглянуто 762 справи на суму 2,5 млрд грн, з них: на користь органів ДФС – 587 справ (у т.ч. немайнові спори) на суму 2,15 млрд грн., та на користь платників податків – 175 справ на 350,6 млн гривень. Із загальної кількості справ, що у звітному періоді перебували (перебувають) на розгляді в судах різних інстанцій, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів ДФС про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень – 31,1 тис. справ на суму 201,03 млрд грн. Розглянуто 261 справу на загальну суму 1,26 млрд грн., з них на користь органів ДФС - 153 справи на 986,4 млн грн. [7].

Такий стан справ свідчить про неефективність реалізації захисної функції в податковому праві [8, с. 31].

Неправомірні дії працівників фіскальної служби часто не тільки порушують інтереси платників податку, але і призводять до заподіяння їм суттєво матеріальної шкоди. У постанові Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № 821/1957/16 Верховний Суд робить такі висновки: «здійснення перевірки є необхідною передумовою для винесення податкових повідомлень-рішень у разі встановлення контролюючим органом порушень податкового та іншого законодавства, за відсутності проведеної перевірки як юридичного факту у контролюючого органу відсутні компетенція на прийняття зазначеного вище рішення про застосування штрафних санкцій, прийняте на підставі незаконної перевірки податкове повідомлення-рішення не може вважатись правомірним та підлягає скасуванню» [9].

Серед процедурних порушень при проведенні перевірки, які мають наслідком незаконність прийнятих за її результатами податкових повідомлень-рішень, Верховний Суд у своїх постановах зазначає такі:

1) податковий орган не надав будь-яких доказів щодо наявності підстав для проведення перевірки платника податків (постанова Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № 821/1957/16) [9];

2) податковий орган порушив порядок направлення запиту платнику податку про надання податкової інформації, а саме не направив запит листом з повідомленням про вручення за податковою адресою підприємства та не надав такий запит під розписку платнику податків, що виключає можливість проведення податковим органом позапланової документальної перевірки (постанова Верховного Суду від 16 січня 2018 року у справі № 826/442/13-А) [10].

У постанові від 6 лютого 2018 року у справі № 804/4940/14 Верховний Суд докладно виклав важливу для платників податків правову позицію, яку перейняв з рішень Верховного Суду України:

1) «... 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, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю... [11].

2) ... за умови встановлення факту перевезення товару у процесі його поставки від заявлених контрагентів порядок заповнення товарно-транспортних накладних не має вирішального значення для визначення податкових наслідків операцій з поставки товару... [11].

3) ... на момент здійснення спірних господарських операцій позивач та його контрагент були належним чином зареєстровані як юридичні особи та платники податку на додану вартість, установчі документи недійсними в судовому порядку не визнавалися [11].

4) ... податкове законодавство не ставить у залежність податковий облік платника податку – покупця від дотримання його контрагентами податкової дисципліни та правильності ведення ними податкового або бухгалтерського обліку» [11].

Таким чином, правові позиції Верховного Суду, зокрема, у податкових спорах повинні враховуватися не лише місцевими та апеляційними адміністративними судами, а й є обов'язковими для органів державної фіскальної служби при проведенні перевірок, винесенні податкових-повідомлень рішень, розгляді скарг платників податків тощо [3].

У подальшому ключові правові позиції Верховного Суду будуть публікуватися в його офіційних друкованих та електронних джерелах, доводитися до відома державним органам. У далекій оптимістичній перспективі таке узагальнення судової практики допоможе зменшити кількість спорів з тих питань, по яких буде напрацьована позиція Верховного Суду, а також забезпечити правильне застосування законодавства суб'єктами владних повноважень у своїй діяльності [3].

Враховуючи вищезазначене, порушення прав платників податків з боку органів ДФС призводять до вимушеного захисту прав платників податків від неправомірних дій фіскальних органів, що зумовлює захищати свої законні права та інтереси для встановлення істинної справедливості.

Історичний вимір трансформації податкового права, в цілому формувався в глибокій історії, в залежності від вимог часу та завжди був закріплений на державному рівні, адже вагомість і могутність держави формувалася завдяки податковому праву та функціонуванню податків та зборів до державної казни.

Першими джерелами податків були оподатковувані базові цінності: земля, худоба, раби. І самі податки були «прямими», справлялися безпосередньо з громадян, що одержують прибуток від майна [12, с. 12].

Приклад для організованої податкової системи була і податкова система Римської імперії. Такі поняття, як «ценз», «акциз», «фіскал», «відкупник» сформувалися ще в її часи. Доки Рим залишався містом-державою, його податкова система була не дуже складною. Державний же апарат фактично утримував себе сам. Більше того, обрані магістрати не тільки виконували державні обов'язки безоплатно, а ще й вносили на громадські потреби власні кошти, вважаючи це почесною справою. А от у воєнний час (який практично тривав постійно) громадяни Риму обкладалися податками відповідно до їх статку, для чого раз у п'ять років подавали обраним чиновникам-цензорам звіти про свій майновий і родинний стан (ці документи цілком можна розглядати як найпростіші зразки сучасних податкових декларацій) [12, с. 12].

З перетворенням Римської держави на імперію ускладнювалася й податкова система. На завойованих землях запроваджувалися комунальні (місцеві) податки й повинності, причому що запекліший опір чинили римським легіонерам жителі скорених земель, то більшим податком їх обкладали. Римські громадяни, які жили поза Римом, сплачували як державні, так і місцеві податки [12, с. 12].

У Візантійській імперії справляли вже 21 різновид тільки прямих податків, а також усілякі непрямі й зовсім дивні. І цей податковий тягар призвів, як відомо, не до процвітання, а до ослаблення держави [12, с. 12].

Отже, основні принципи оподаткування (зі своїми мінусами й плюсами) сформувалися ще за стародавніх часів [12, с. 12].

Спочатку податки носять безсистемний характер («побори замість зборів»), стягуються у міру необхідності (війна, великі іригаційні та громадські будівництва) в натуральній формі (продовольством для чиновників і армії, будівельними матеріалами, робочою силою) [13, с. 70].

Наприклад, в Афінах і Римської імперії в мирний час податки не стягувалися і їх введення обумовлювалося настанням війни. Оподаткування податком здійснювалося в залежності від майнового і сімейного стану (цензу). У Стародавньому Єгипті введення податків було пов'язано в першу чергу з будівництвом іригаційних споруд в дельті Нілу. Збором податків відали жерці храмів. У Китаї вже в V ст. до н.е. стягувалася натуральна подушна подати [13, с. 70].

Найстаршим з дійшли до нас законодавчих актів, що містять норми податкового права, називають звід законів месопотамського царя Ур-Намму з третьої династії Ура (близько 2110 р.до н.е.), в якому визначено: система податків і відповідальності за їх несплату, суб'єкти, об'єкти, порядок оподаткування та багато іншого. У давньоіндійських Законах Ману (близько II ст. до н.е. - II ст. Н.е.) ми знаходимо не тільки досить струнку для того часу систему податкового управління, а й чи не перша законодавча згадка про податкові привілеї (пільги по податків). Питання оподаткування регулюються і в інших законодавчих актах старовини [13, с. 70].

Однією з найбільш досконалих податкових систем володіли давні галли. Верховна влада в галльських племенах, за образним висловом Ф. Ло, була зосереджена «в руках могутньої олігархії» [13, с. 70].

Тому в основу податкової системи було закладено прямі податки. Прямі податки були надмірно високі за рахунок чого зміцненню владу олігархії.

При цьому податки платили всі вільні жителі громади, звісно були винятки це стосувалося священнослужителів (друїдів). Крім того, існувала розвинена система непрямого оподаткування - різними племенами галлів стягувалися митні та проїзні (транзитні) мита (*portoria* і *vectigalia*). При цьому такі мита стягувалися і на суші, і на морі - наприклад, за прохід повз галльських володінь або за захід судна в гавань. Оподаткування здійснювалося через відкупників, в ролі яких і виступали основні олігархи - найбільш багаті і впливові члени громади [13, с. 70].

У міру збільшення витрат держав податки починають справлятися у грошовій формі більш регулярно і стають основним джерелом доходів для грошового утримання держави. Інші джерела державних доходів - військова видобуток, доходи від використання державного майна, доходи від державних монополій. Наприклад, в східних деспотіях податки стягувалися у вигляді орендної плати за проживання і обробіток земель держави, що є державною власністю глави держави [13, с. 70].

Своєю чергою, термін «податкове право» широко вживається як у практичній діяльності, так і в науковій та навчальній юридичній літературі і може бути розглянутий і витлумачений з різним значенням:

1) податкове право як частина галузі (підгалузь) права, на якій базується податкове право як наукове знання, оскільки вони вивчають норми й інститути конкретної галузі (підгалузі) права, і податкове право як навчальна дисципліна [14, с. 137-138];

2) податкове право як галузь юридичної науки (система категорій, суджень і висновків про податково-правові відносини) – наука податкового права – система знань про норми відповідної галузі права, теорії, практики, про порядок, форми і способи застосування норм тієї чи іншої галузі права. Як галузь науки податкове право вивчає суспільні проблеми і процеси, які виникають при регулюванні податкових правовідносин [14, с. 137, 138].

Інтенсивні дослідження податкової науки створюють теорію податкового права, наукові розробки та рекомендації, які дають підстави для підготовки і прийняття економічно обґрунтованих податкових законів;

3) податкове право як навчальна дисципліна є системою відомостей, знань і інформації про основні положення податкового права [14, с. 137-138].

Воно може відрізнятися від податкового права як галузі. Зростаюча роль податкового права свідчить про активніше використання податків як джерела наповнення публічних грошових фондів, що підтверджує важливість наукового осмислення удосконалення податкового законодавства, доктринального аналізу досвіду формування та функціонування системи податків та зборів в умовах ринкових відносин [14, с. 137-138].

Так, податкове право як підгалузь фінансового права розглядають такі вчені-юристи як О.В. Бризгалін, Л.К. Воронова, М.В. Карасьова, О.А. Козирев, О.І. Мещерякова, Н.І. Хімічева.

Податкове право являє собою підгалузь фінансового права, що регулює основи дохідної частини бюджетів і включає самостійні базові інститути оподаткування (інститут оподаткування фізичних осіб, інститут місцевих податків та зборів, інститут податкової відповідальності та ін.) [15, с. 9].

Таким чином, податкове право:

1) регулює відносини, що складаються із приводу встановлення, сплати та справляння податків і зборів, їх зміни та скасування [15, с. 9-10];

2) встановлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків та зборів, а також регламентує процедуру обчислення і сплати податків та зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства [15, с. 9-10];

3) виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм [15, с. 9-10].

Податкове право в системі права – виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм. Ця специфіка передбачає

аналіз відносин, які охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів [15, с. 9-10].

Податкове право охоплює досить широку сукупність фінансово-правових норм, об'єднаних у певну систему, поділену на групи, які характеризуються специфічними особливостями, логічною структурою. Отже, система податкового права являє собою об'єктивну сукупність фінансово-правових норм, які зумовлюють внутрішню побудову податкового права, зміст та особливості розміщення його інститутів [15, с. 9-10].

Пропозиція щодо введення в систему фінансового права підгалузі, як сукупності певних фінансово-правових інститутів була зроблена в свій час Ю.А. Ровенським [16, с. 27].

Окремі вчені вважають, що податкове право, незважаючи на стрімкий розвиток його окремих елементів, відповідає критеріям не галузі чи підгалузі, а правового інституту [17, с. 113-115].

М.П. Кучерявенко, Н.Ю. Пришва пропонують розглядати податкове право як складний фінансово-правовий інститут, який включає в себе інші самостійні інститути. [18, с. 106-107].

Пришвою Н.Ю. зроблено висновок, що податкове право є об'єктивно уособленою всередині фінансового права сукупністю взаємопов'язаних юридичних норм, що регулюють невелику однорідну, відносно самостійну за своїм змістом групу фінансово-правових відносин в сфері оподаткування [19, с. 162-163].

На погляд вченої, ця сукупність норм відповідає критеріям складного правового інституту, який складається зі схожих, близьких норм права, що є більш конкретними та меншими за об'ємом, але мають і самостійне значення [19, с. 162-163].

До його складу входять:

- 1) інститут загальнодержавних податків і зборів;
- 2) інститут місцевих податків і зборів;
- 3) інститут податкової відповідальності;

4) інститут податкового процесу [19, с. 162-163].

Отже, податкове право беззаперечно є об'єднанням певних інститутів, як і зазначає М.П. Кучерявенко.

У праві більшості зарубіжних країн існують податково-деліктні провадження, для того щоб врегулювати неправомірні дії з боку органів фіскальної служби.

Але спочатку необхідно приділити значну увагу таким поняттям, як податковий процес, податкове провадження, податкові процедури. Водночас ціла низка питань, що стосуються податкових зобов'язань, потребує врегулювання для забезпечення законних прав платників податків.

Деякі вчені розглядають процесуальні форми для позитивної діяльності суб'єктів податкових правовідносин, інші - відхиляють можливість такого існування, обґрунтовуючи це тим, що «процесуальне право» - це судове право, юридичний процес - це «судовий процес», «судочинство» [20, с. 15].

Д.В. Віницький, розглядає податковий процес, як різновид податкової процедури, що має на меті врегулювати відносини по застосуванню заходів податково-правового примусу і по розв'язанню податкових спорів [21, с. 89].

А. П. Гетьман вважає, що процес і процедура є рівнозначними поняття не тільки тому, що в етимологічному аспекті категорій процес і процедура тотожні, а й тому, що змістом цих юридичних понять є врегульована процесуальними (а не процедурними або процедурно-процесуальними) нормами діяльність, що має свою послідовність і спрямована на здійснення якого небудь результату [22, с.125-126].

Як стверджує Ю.В. Боднарук, процедура і процес – явище різнопорідні, будь-який юридичний процес має процедурний характер [23, с. 8].

Податковий процес здійснюється на принципах:

1) публічності, імперативності, підконтрольності, адміністрування, таємності, письмовості, одноособового прийняття рішень, здійснення владних повноважень у сфері оподатковування в рамках податкової

процедури; обмеженого втручання у справи приватних осіб при здійсненні податкової процедури;

2) юридичної заперечності/нікчемності дій органів державної влади та місцевого самоврядування, здійснених з порушенням податкової процедури; презумпції сумлінності учасника податкової процедури; забезпечення права на судове оскарження рішень, дій та бездіяльності органів, наділених владними повноваженнями у сфері оподаткування [23, с. 7].

Податковий процес характеризується відсутністю чіткої послідовності перебігу стадій реалізації податкового зобов'язання. Він розпочинається, як правило зі стадії добровільного виконання податкового зобов'язання, але на будь-якій стадії може завершитись. Існує ряд проваджень, що відбуваються паралельно із загальним податковим процесом та не включаються до якої-небудь стадії реалізації податкового зобов'язання. Як провадження та процедури різних стадій, так і самі стадії податкового процесу, можуть відбуватися паралельно. Податковий процес складається з податкових проваджень, кожне з яких містить дві і більше податкових процедур [23, с. 7].

Ці твердження піддає критиці І. Є. Криницький, звертаючи увагу на тавтологію сформованого Ю.В. Боднаруком підходу [24, с.30].

Заслуговує на увагу визначення податкового процесу, запропоноване І. Є. Криницьким, за яким під ним розуміється врегульований процесуальними нормами податкового права порядок процедурної (як правило, не юрисдикційної) діяльності компетентних органів публічної влади (іноді й інших уповноважених суб'єктів) у галузі оподаткування та податково-процесуальній правовідносини, що виникають на цій основі [24, с. 30].

У наведеному визначенні очевидно, що податковий процес реалізується за допомогою процедур, на які він спирається, як на основу свого існування. З чим складно не погодитися, адже, як цілком слушно зазначає М.П. Кучерявенко, податковий процес, на відміну від більш широкої

конструкції процесуального регулювання оподаткування, включаючи винятково податкові процедури [25, с. 112].

Та в подальшому уточнює, що податкові процедури – це закріплений порядок поведінки учасників податкових відносин. У той же час податковий процес являє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур. Податковий процес – реальна діяльність зі здійснення порядку поведінки, закріпленої приписами податкових процедур [26, с. 29].

Податкова процедура є системою дій учасників податкових правовідносин, спрямованою на досягнення правового результату (найближчої цілі) у сфері оподаткування, модель якої (характер, послідовність дій, часові рамки, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті [23, с. 8].

На нашу думку, процедура і процес є взаємопов'язані поняття, адже процедури є передумовою процесу і існування самої процедури є підґрунтям в подальшому самого процесу, тобто ці поняття тісно пов'язані між собою.

Постановка питання про існування податкового процесу є цілком обґрунтованою, оскільки однією з найважливіших ознак податкового процесу є наявність розгорнутого податкового процесуального законодавства, а змістовною його характеристикою – націленість на впорядкування, ефективне втілення в життя основних для податкового права публічних майнових зобов'язань, що ґрунтуються на справедливому розподілі тягара публічних видатків. На жаль, сучасне податкове законодавство і наука фінансового права не дають цілісного уявлення про податковий процес як про правове явище, що сформувалося. Тому актуальними є аналіз і усвідомлення правової природи податкового процесу як системи податкових проваджень, виявлення його місця в системі юридичних процесів, спільних з ними рис, що дозволяють скласти уявлення про нього саме як про юридичний процес, і рис, що його індивідуалізують, підкреслюють його власні значення, цінність, обґрунтування понятійного апарата податкового процесу, визначення і дослідження його основних

елементів, розробка й обґрунтування пропозицій і рекомендацій з удосконалювання правової регламентації податкового процесу [23, с. 3].

В нашому розумінні під процедурою слід розуміти – врегульований порядок правозастосування податкових норм, виключно за участі владних учасників суспільних відносин та платника податку. Зазвичай активна сторона в процедурних відносинах, це і є учасник владних повноважень, насамперед фіскальний орган. Саме орган владних повноважень, вчиняє певну дію, модель поведінки, мотивуюче дане рішення нормою права, що в свою чергу порушує право платника податку. А вже для того, щоб вчинити певні дії уповноважений орган має сформовану процедуру за якою далі настають податково-деліктні відносини. Тобто на даному етапі відбуваються певні дії пов'язані з діловодством, прикладом є: прийняття рішення про надміру повернутих коштів, зміна термінів надання податкових декларацій, прийняття рішення про податкове правопорушення.

Під податковою процесом, ми розуміємо – систематизовані дії, які вже вчиняються і мають певні структурні елементи відповідно до яких вони застосовуються. Наприклад: здійснення перевірки, ініціювання податково-деліктного провадження.

Податкове провадження на законодавчому рівні визначене не було. Даний термін пропонуємо розглянути, як явище більш багатогранне і розуміємо його як сукупність податкового процесу і процедури під час притягнення платника податків до відповідальності.

Щодо податкового провадження, І.І. Кучеров визначаючи це поняття як встановлений актами законодавства про податки і збори процесуальний порядок діяльності податкових органів, інших контролюючих органів у взаємовідносинах з фізичними та юридичними особами з приводу виконання ними податкових обов'язків [27, с. 95], але з даним визначенням ми погодитися не можемо, адже в даному випадку відбувається ототожнення таких понять, як податковий процес і податкове провадження.

Доречно зауважити розкритий зміст податкових проваджень Ю.Б. Боднаруком, який у своїй роботі «Податкові провадження в Україні: теоретико - правові засади» [23, с. 4]:

- визначив поняття податкового провадження як основного структурного елементу податкового процесу;
- обґрунтував самостійність податкових проваджень і провів межу між податковими й адміністративними провадженнями;
- надав характеристику податкових проваджень і процедур, залежно від стадій реалізації податкового зобов'язання, на яких вони мають місце, визначаючи їх зміст, функції, послідовність дії учасників податкових правовідносин у більшості з них;
- проаналізував існуючі в теорії права загальні вчення про юридичний процес і визначив те з них, яке може бути прийнятним для формування вітчизняної концепції податкового процесу;
- виробив пропозиції й рекомендації з удосконалення правового регулювання діяльності з реалізації податкових зобов'язань [23, с. 4].

Так, під податковим провадженням Ю.В. Боднарук розуміє комплекс взаємозалежних і взаємообумовлених податкових процедур, які поєднуються предметно-функціональною характеристикою, пов'язані з відповідними регулятивними чи охоронними податковими правовідносинами і спрямовані на досягнення єдиної мети – на реалізацію податкових зобов'язань [23, с. 8].

Враховуючи вищезазначене, такі поняття, як процес, процедура і провадження, їх варто на нашу думку розуміти, як окремі складові взаємозалежних, але не тотожних понять.

Звертаємо увагу, що для української фінансово-правової науки неприйнятною є концепція «автономії» податкового права, запропонованої в російській юридичній науці Д.В. Вінницьким [21, с.18].

На нашу думку, податкове право, слід розглядати в межах фінансового права, здебільшого, як складний фінансовий інститут, з виокремлення інституту податково-деліктного провадження. Відповідно, податкове право в

принципі не може бути підгалуззю фінансового права, оскільки входить до його складу не безпосередньо, а як складова фінансово-правового утворення.

По-друге, інституту притаманні специфіка правового регулювання – ПК України.

По-третє, вона не відокремлюється в самостійну галузь, тому що має більше спільного, ніж специфічного, порівняно з іншими нормами фінансового права.

Враховуючи зазначені визначення науковців, за доцільне вбачаємо дати визначення податкового права і розглядати його, як складний фінансово-правовий інститут національного права України, який регулює певну групу однорідних відносин в сфері оподаткування за допомогою кодифікованого нормативно-правового акту та за участю фізичних та юридичних осіб податкових правовідносин.

Ефективне функціонування інституту податково-деліктного провадження дало б змогу відтворити момент притягнення до фінансової відповідальності і момент завершення вирішення податкового делікту у вирішенні спірних питань з органами фіскальних служб [28, с. 18].

Праву однієї особи повинен відповідати обов'язок іншої сторони правовідносин і навпаки, обов'язку зобов'язаної сторони відповідає право уповноваженої сторони правовідносин. Серед прав платників податків, визначених пп. 17.1.7 п. 17.1 ПК України, передбачено право платника податків оскаржувати в порядку, передбаченому ПК України рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [1]. Проте механізм реалізації захисту платників податків та права на оскарження бездіяльності посадових осіб фіскальних органів відсутній. Стаття 56 ПК України визначає виключно порядок оскарження рішень контролюючих органів.

Деякі науковці в своїх роботах, розглядали питання з приводу відстоювання своїх прав платниками податків: Ю. Гаруста, Н. Ісаєвой, М. Кучерявенка, Н. Шевцової, О. Петрушевської, А. Сітко, М. Цвірі тощо.

На сьогодні наукою податкового права приділяється увага дослідженню питань правового врегулювання конфліктів у сфері податкових відносин у працях Л. Тихомирової, М. Куц, Г. Білецької, В. Гжевського, О. Буханевича, О. Федорука, В. Свириденко та інших. Проте питання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, лишилося науковцями поза увагою.

Вагомим внеском, можемо зазначити зміни з 01.01.2018, з початку роботи програмного забезпечення електронного кабінету у платників податків виникло право звертатися до суду за захистом своїх прав та охоронюваних законом інтересів у разі, якщо технічний адміністратор або методолог не надсилає відповіді про результати перевірки повідомлення про технічну та/або методологічну помилку у встановлений ПК України строк або заперечує наявність технічної та/або методологічної помилки у роботі електронного кабінету [1]. Це єдиний випадок, визначений у ПК України, коли платник податків набуває права оскаржити бездіяльність податкових органів і зокрема, ДФС України як методолога та технічного адміністратора електронного кабінету [1]. Але звертаємо увагу і на те, що лише бездіяльність, а на інші дії та їх порушення механізм вкрай відсутній [8, с. 32].

Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [1].

Судова практика на рівні судів касаційної інстанції доволі довго дотримувалась позиції, що платник податків має право оскаржити рішення контролюючого органу про проведення перевірки незалежно від того, що такий акт вичерпав свою дію внаслідок його реалізації, прийняття податкового повідомлення-рішення за результатами такої перевірки (постанова Верховного Суду від 21.03.2018 у справі № 812/602/17, постанови

Верховного Суду України від 16.02.2016 у справі № 826/12651/14 та від 27.01.2015 у справі № 21-425a14) [29].

Однак 21.02.2020 Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду ухвалив постанову у справі № 826/17123/18, в якій сформував зовсім іншу позицію щодо правових наслідків процедурних порушень, допущених контролюючим органом під час призначення та проведення перевірки. У цій постанові Верховний Суд дійшов висновків: «У разі якщо контролюючим органом було проведено перевірку на підставі наказу про її проведення і за наслідками такої перевірки прийнято податкові повідомлення-рішення, цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, тому його оскарження після допуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки не є належним способом захисту права платника податків, оскільки наступне скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Належним способом захисту порушеного права платника податків у такому випадку є саме оскарження рішення, прийнятого за результатами перевірки. При цьому, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень» [29].

Отже, на даний час дискусійним стало питання щодо можливості оскарження рішення контролюючого органу про проведення перевірки після його реалізації як самостійного предмета позову. Підтвердженням цього є ухвала Верховного Суду у складі Касаційного адміністративного суду від 21.05.2020 у справі № 826/9464/18, якою на вирішення як виключної правової проблеми до Великої Палати Верховного Суду було передано питання щодо

можливості оскарження рішення про проведення перевірки, що було реалізовано шляхом безпосереднього проведення перевірки [29].

На нашу думку, рішення які існували до прийняття постанови касаційної інстанції були більш гуманним (постанови від 21.02.2020 у справі № 826/17123/18), адже надавали більші можливості для реалізації захисної функції платникам податків в податково-деліктному провадженні.

На даний час, розмежування індивідуальних актів для їх оскарження не передбачено законодавцем. Новоприйнята позиція касаційної інстанції, лише зумовить створення дискримінаційних умов для платників податків в частині оскарження рішень фіскальних органів.

Спори про захист прав і законних інтересів платників податків мають специфіку, тому для їх своєчасного і законного вирішення необхідні високопрофесійні фахівці в даній галузі, які б володіли спеціальними знаннями у галузі податкового права. Дані категорії спорів законодавчо неврегульовані до кінця, що обумовлене прогалинами українського законодавства, тому вимагають глибоких знань матеріальної і процесуальної норми права і практичного досвіду в сфері захисту прав платників податків.

В юридичній літературі звертається увага на необхідність розмежування понять «учасники процесу» та «суб'єкти процесу». Як правило, під терміном «суб'єкти процесу» розуміють усіх без виключення осіб, що приймають участь у процесі, включаючи адміністративний суд, який саме здійснює розгляд справи, визначає її хід та приймає остаточне рішення по справі [30, с. 265].

Е.Ф. Демський зазначає, що суб'єкти процесу можуть бути учасниками процесу за наявності відповідних юридичних фактів [31, с. 79].

Ми поділяємо цю позицію, і вважаємо, що не всі суб'єкти податково-деліктного провадження є учасниками, а також, що не всі учасники є суб'єктами в податково-деліктному провадженні.

З приводу даного питання немає однозначної думки науковців, тому цьому питанню ми приділимо окрему увагу в п. 2.1 розділу 2 дисертації.

Внутрішній зміст податків розкривається через ряд функцій, які вони виконують. Функції податків є визначальними при формуванні податкової системи країни.

В теорії оподаткування не існує єдиного переліку функцій податків. Як у вітчизняній, так і в зарубіжній літературі вчені виділяють досить велику кількість функцій, тому дане питання є одним з найбільш дискусійних в податковій теорії.

Дослідженням цього питання присвячена велика кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Серед них праці О. Василика, В. Вишневського, О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, П. Мельника, Д. Черніка, А. Соколовської, В. Федосова та інших.

Так, В. Федосов, В. Опарін, В. Мельник трактують податки як частину економічних відносин, пов'язану зі створенням централізованих фондів фінансових ресурсів. В. Андрущенко, О. Данілов, О. Василик, В. Мочерний розглядають податки як обов'язкові платежі на користь держави для того, щоб вона могла виконувати свої функції.

Виходячи з того, що функції податків, що визначають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, але у вузьких межах, їх можна згрупувати в два блоки: основні та додаткові [32].

Група основних функцій включає функцію податку (фіскальну) і дві загально-фінансові (регулюючу та контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс. Додаткові функції деталізують головні цілі, реалізовані через підсистему основних функцій. Крім того, якщо основні функції обов'язкові для всіх видів податків, то додаткові мають відтінок факультативності й не обов'язково представлені у всіх податках [32].

Проте, переважна більшість сучасних дослідників теорії оподаткування виділяє дві базові функції податків: фіскальну та регулюючу. Щодо наявності інших функцій – погляди фахівців суттєво різняться.

А. Бризгалін зауважив, що податки виконують значно більше функцій, а саме: фіскальну, регулюючу, контрольну та розподільчу функції [33].

М.П. Кучерявенко додав до цього списку ще накопичувальну функцію [34].

Основоутворюючою функцією загальнодержавних та місцевих податків є фіскальна функція, дану думку розділяє ряд вчених, А. М. Поддєрьогіна зазначає, що фіскальна функція податків полягає в мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання функцій держави [35].

О. Пурденко головною метою політики держави у сфері оподаткування визначає фіскальну функцію, через яку реалізується головне призначення податків – формування і мобілізація доходів бюджету, решту функцій оподаткування він визначає похідними [36, с. 86-91].

О.Д. Василик вважає, що кожен податок виконує фіскальну функцію [37].

Слово «фіск» походить від латинського «*fiscus*», що буквально означає корзина. В Древньому Римі фіском називалася військова каса, де зберігалися гроші, призначені до видачі. З часів імператора Августа, фіском стала називатися приватна каса імператора, що знаходилася у веденні чиновників і поповнювана доходами з імперських провінцій та іншими засобами [38].

На нашу думку, фіскальна функція є дуже важливою для характеристики податків та суспільного призначення, завдяки їй акумулюються бюджетна система та потреби держави. Хоча з іншого боку, трактування фіскальної функції податків є дискусійним, оскільки сам по собі податок є економічним збитком для платника, але це не зменшує вагомість даної функції і її місця в цілому. Можна здійснити мінімізацію податку шляхом надання преференцій, хоча це більше питання наступної функції.

О.П. Орлюк зазначає, що стимулююча функція визначає орієнтири для розвитку та розгортання виробничої діяльності. Шляхом запровадження пільг окремим категоріям платників податків або пільгових режимів на

певних територіях держава стимулює розвиток певних галузей національної економіки або здійснює політику підтримки певних верств населення [39].

Регулююча функція виявляється в наданні пільг з оподаткування окремим галузям та виробникам, враховуючи їх перспективи, діяльність, рівень прибутковості та інше [40, с. 54].

Варто відзначити, що в теорії податкового права виділяють такі підвиди регулюючої функції, як: стимулююча, дестимулююча, відтворювальна [41, с. 88].

Водночас О.Д. Василик вважає, що на сьогодні є всі підстави стверджувати, що податки виконують стимулюючу функцію [37].

На думку О.Д. Василика існує лише дві функції податків: фіскальна та розподільчо-регулююча. Очевидно, що остання функція поєднує в собі одночасно розподільчу та регулюючі функції, які деякі науковці виділяють окремо. При цьому застосування поняття «розподільчо-регулююча функція» є більш доцільним, оскільки це поняття розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву та підкреслює органічне поєднання розподільчого призначення з регулюючим впливом оподаткування. Водночас, ця функція стабілізує й розширює податкову базу і відповідно забезпечує ефективну дію фіскальної функції, тобто це ще раз підтверджує тісний взаємозв'язок і взаємообумовленість фіскального і регулюючого аспектів функціонування податків [37].

Цікавим також є підхід В. Новицького, який, окрім вищезазначених, виділяє структуротвірну функцію оподаткування, розуміючи під нею раціоналізацію та спрощення системи оподаткування, адаптування до міжнародних стандартів, забезпечення однопорядковості соціально-економічних систем тощо [42].

Слід зазначити, що Гетьман К.О. звертає увагу на те, що функції податків та зборів на законодавчому рівні знаходять своє закріплення в ст. 4 «Основні засади податкового законодавства в Україні» ПК України [43].

Відповідно до основних положень Конституції України держава відповідає перед людиною за свою діяльність, а становлення, утвердження, забезпечення і захист законних прав та свобод людини є головним обов'язком держави [2].

Згідно з Конституцією України кожен має право захищати свої права і свободи усіма способами, не забороненими законом [2].

Зауважимо, що зміст реалізації захисної функції в податковому праві, вбирає в себе усі напрямки захисної діяльності, що відбувається в межах податково-деліктного провадження, тому вбачається за доцільне розглянути захисну функцію.

Під захисною функцією в податковому праві, ми розуміємо, - напрям діяльності, який є інтелектуально-творчим процесом в податково-деліктному провадженні, спричинений неправомірними діями органів державної влади, які наділені повноваженнями в сфері оподаткування, пов'язаного з порушенням прав платників податків, а також в зворотньому напрямку, порушенням платника податків податкового законодавства, завдання шкоди суб'єктам права, який встановлений та гарантований державою, як правило потребує відновлення, повернення до попереднього стану одного з них від необґрунтованих дій, або ж бездіяльності [8, с. 29].

Захисна функція застосовують не завжди, а лише тоді, коли існує причинно-наслідковий зв'язок порушених прав між суб'єктами податкових правовідносин [8, с. 29].

На рівні суб'єктів права слід розмежовувати поняття «охорона» і «захист». Іноді один і той самий орган наділений правом охорони і захисту.

Так, О.Ф. Скакун до основних юридичних функцій права поряд із регулятивною відносить охоронну та захисну, яким надає таке загальнотеоретичне визначення. Охоронна функція установлення і гарантування державою профілактичних і запобіжних заходів, порядку їх покладання і виконання, що мають на меті усунення (витіснення) шкідливих,

небажаних для суспільства відносин, їх обмеження та охорону позитивних [44, с. 236-237].

Захисна (відбудова) – це функція установлення і гарантування державою засобів юридичного впливу, пов'язаного зі спричиненням шкоди суб'єктам права, посяганням на їх правовий стан і «захисною» реалізацією права – спрямованістю на захист суб'єктивних прав. Захисний вплив права виявляється за наявності правопорушення, вчинення шкоди суб'єктам права; іноді виражається у застосуванні примусових заходів (фізичного примусу – позбавлення волі особи, котра вчинила злочин) і, як правило, потребує оборонної діяльності, діяльності з побудови, відновлення, порушених прав та інтересів правового стану (поновлення на роботі чи посаді незаконно звільненого працівника; сплата аліментів, захист особи від необґрунтованого обвинувачення, осуду, обмеження її прав і свобод; самозахист прав тощо) [44, с. 236-237].

Водночас О.Ф. Скакун зауважує, що охоронна і захисна функції права не дублюють одна одну, вони взаємопов'язані та витікають одна з одної, бо немає об'єктів, які б тільки охоронялися чи тільки захищалися [44, с. 236-237].

У свою чергу, А.Я. Риженков залежно від способу впливу та форми реалізації права виокремлює регулятивну, охоронну й захисну функції права. Якщо охоронна функція здійснюється за допомогою дотримання суб'єктами права правил поведінки, що містяться в нормах права, то захисна функція – тоді, коли йдеться про виконання як форму реалізації права [45, с. 34–36].

Якщо захист має місце після правопорушення, то це вже само по собі свідчить про те, що правовідносини змінилися і спрямовані не на охорону, а на відновлення порушених чи оспорюваних прав та інтересів платників податків, які породжують податково-деліктні провадження і переходять з охоронної функції до захисної, що значно розширює зміст поняття захисної функції та її необхідності в реалізації права на захист платниками податків. Саме податкові делікти і породжують реалізацію захисної функції. Питання

щодо реалізації захисної функції в сучасному податковому праві України є досить складним [8, с. 27].

Враховуючи вищевикладене, платник податків повинен займати активну позицію під час податково-деліктного провадження, як в процесі досудового так і в процесі судового врегулювання податкового делікту, але його законодавчо позбавляють такого права. Коли спір стосується платника податків то він не завжди знає свої права та як їх відстояти, тому рішення суддів все частіше показують практику відстоювання інтересів держави, таким чином наповнюючи бюджет безпідставними стягненнями з платника податків. Це прослідковується в судових рішеннях та статистичних показниках, які нами надаються з 2018-2021 років та висвітлюють невтішні результати не на користь платників податків. Коли держава забезпечить рівні умови надання якісних ефективних послуг платникам податків та забезпечить належне, справедливе відношення до них податкових органів, тоді ефективно працює захисна функція в податково-деліктному провадженні.

Варто звернути увагу на те, що ефективність змагального процесу залежить від чіткого виокремлення інституту податково-деліктного провадження в податковому праві за допомогою якого можна встановити дієві механізми врегулювання податково-деліктних відносин.

1.2. Сутність та правова природа податково-деліктного провадження

Нові економічні, соціальні й політичні реалії української держави вимагають удосконалення положень податкового законодавства, які мають бути націлені на забезпечення балансу приватних і публічних інтересів. Значна роль у досягненні цієї мети належить встановленню зручної,

зрозумілої, справедливої й ефективної процедури виконання зобов'язаними особами свого конституційного обов'язку зі сплати податків з одного боку, і способів та порядку втручання держави у справи приватних осіб з метою примусового стягнення несплачених у строк обов'язкових платежів – з іншого [23, с. 3].

Реалії сьогодення характеризуються великою чисельністю податкових деліктів, які виникають між контролюючими органами та платниками податків. Погоджуючись з твердженням Н. Федосової, податкова система України недосконала, величина та обсяг податків в Україні є достатньо високими [46, с. 23]. Однак зміни соціально-економічних умов вимагають розробки науково обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності існуючого правового регулювання справляння податків в сучасних умовах [47, с. 66].

Активне реформування податкової сфери, що відбувається в сучасних умовах, обумовлює постановку наукою податкового права нових проблем. У період бурхливого розвитку податкового законодавства стає очевидною необхідність перегляду базових теоретичних положень. Сучасна практика застосування норм законодавства про податки і збори визначає потребу в проведенні системного аналізу процесуальних аспектів податково-правового регулювання. У вітчизняній фінансово-правовій літературі спостерігається серйозна недооцінка ролі процесуальних засобів у забезпеченні законності та фінансової дисципліни на етапі акумулювання обов'язкових платежів до публічних фондів [23, с. 3].

Необхідно констатувати, що на цей час в літературі відсутнє визначення процесуального провадження, яке задовольнило б правореалізаційну концепцію юридичного процесу, не пов'язувало б його лише із правозастосуванням, тобто розглядом юридичних справ. Пропонується під податковим провадженням розуміти комплекс взаємозалежних і взаємообумовлених податкових процедур, які поєднуються предметно-функціональною характеристикою, пов'язані з відповідними регулятивними

чи охоронними податковими правовідносинами і спрямовані на досягнення єдиної мети. Податкова процедура, у свою чергу, є системою дій учасників податкових правовідносин, спрямованою на досягнення правового результату (найближчої мети) у сфері оподаткування, модель якої (характер, послідовність дій, часові рамки, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті. Як влучно висловився проф. В.Б. Авер'янов, процедури здатні істотно сприяти чіткому виконанню функцій і повноважень органів виконавчої влади, їх посадових осіб, вони покликані забезпечити необхідну послідовність і повноту реалізації громадянами своїх прав і свобод, стати перешкодою для суб'єктивізму і свавілля з боку службовців державного апарату [48, с. 298-299].

Існування різних концепцій юридичного процесу обумовило спірність наукових позицій про елементний склад (об'єм) податкового процесу. Значна роль, що відводиться державою самостійному, ініціативному виконанню платником податку свого основного податкового обов'язку, підпорядковане значення процедур застосування примусу і вирішення суперечок у податковому праві зумовлюють неприйнятність загальнопроцесуальних концепцій, що будуються на суто правозастосовному характері юридичного процесу, не говорячи вже про відхилення юрисдикційної та судової концепцій [23, с. 3].

Податкове право України вже на сьогодні містить значну кількість процесуальних норм, що забезпечують в цілому дієвий механізм реалізації державних велінь з приводу сплати тих чи інших податків (зборів), і характеризується доволі розгорнутою правовою регламентацією процедур, спрямованих на реалізацію податково-зобов'язальних і деліктних відносин у сфері оподаткування, а також процедур, що забезпечують реалізацію суб'єктивних прав і законних інтересів платників, податкових агентів у зв'язку з обмеженням їх права власності на користь публічних інтересів [23, с. 6].

З урахуванням вищепереліченого є потреба в розроблені дієвого інституту податкового права, який би регулював податкові делікти між контролюючими органами та платниками податків.

Важливість податково-деліктного провадження, у виокремлені його в окремий інститут податкового процесу, визначення і дослідження його основних елементів, розробка й обґрунтування пропозицій і рекомендацій з удосконалювання правової регламентації податково-деліктного провадження є вкрай необхідним на сучасному етапі.

Зокрема, Ю. Боднарук, охарактеризував існування податкових проваджень в Україні, процесуальну складову податкового права з приводу ефективної реалізації податково-зобов'язальних і податково-деліктних відносин податковим процесом [23, с. 13].

Н. Пудрик надала визначення таким динамічним та одночасно теоретико-неоднозначним категоріям, податкових проваджень як «процес», «провадження», «процедура» [49].

Дослідниця А. Роздайбіда спрямувала свою роботу на забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів [50, с. 198].

Д. Вінницький, зосередив увагу саме на податкових деліктах та розкрив зміст і момент притягнення до юридичної відповідальності платників податків [21].

Податковим провадженням в тій чи іншій мірі була приділена увага наступних вчених: О.Ю. Бризгалін, Б.Є. Дьоготь, Л.К. Воронова, В.І. Гудімов, В.Є. Кузнеченкова, І.І. Кучеров, О.А. Ногіна, С.В. Пархоменко-Цироциянц, С.Г. Пепеляєв, Л.А. Савченко та інші автори.

Незважаючи на наукові досягнення з даної тематики, раніше проведенні дослідження є дещо застарілі та і в повній мірі не розкриває питання податково-деліктного провадження. Переважна більшість наукових робіт, зосереджена саме на податкових провадженнях. Але реалії сьогодення потребують певних змін в податковому праві, одне з них – це інститут податково-деліктного провадження, за допомогою якого відкривається

механізм притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності з виокремленням стадій і змісту податково-деліктного провадження.

Сфера податкових правовідносин завжди характеризується підвищеною конфліктністю інтересів її учасників [51, с. 18].

Якщо на початковому етапі податкового регулювання треба було дійти до формування узгодженої, раціональної сукупності податкових платежів, які підлягають безумовному обов'язку сплати, то абсолютно логічною є мета сучасного етапу – набуття найефективнішої форми реалізації такого обов'язку [51, с. 13].

Поняття «делікт» походить з римського права. До головних видів деліктів у Римі відносилися: особиста образа, крадіжка, неправомірне знищення або пошкодження чужого майна. Делікти в римському праві поділялися на приватні або цивільно-правові (*delictum – privatum*), і квазі-делікти, різноманітні порушення іншого роду (*quasidelictum*) [52, с. 41].

В.С. Бєлих та Д.В. Вінницький стверджують, що фіскальним деліктом є діяння, тобто вольовий акт людини чи організації в умовах конкретної обстановки, спрямований на досягнення певного негативного результату [21, с. 178].

М.П. Кучерявенко під фіскальним деліктом має на увазі протиправне (передбачене податковим законодавством), винне діяння (дія чи бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням чи неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке передбачено юридичну відповідальність [53, с. 118].

З позиції Т.В. Архипенко, суспільна небезпечність фіскальних деліктів (податкових правопорушень) проявляється у посяганні на публічно-правовий обов'язок усіх громадян сплачувати законно встановлені податки та збори. У цьому обов'язку втілено інтерес усіх членів суспільства, який закріплено в нормах податкового права. Обґрунтовує науковець цю позицію тим, що справляння податків – це первинна ланка в системі мобілізації, розподілу,

перерозподілу та використання публічних фондів коштів, тому недостатні надходження до бюджету спричиняють неефективне виконання або невиконання державою власних функцій, що в подальшому в цілому вплине на національну безпеку [54, с. 16].

Хоча у чинному законодавстві України дефініція делікту не передбачена, але даний термін широко застосовується в науці давно.

Так, об'єктом фіскального делікту (податкового правопорушення) виступають ті суспільні відносини, на які спрямовується діяння і яким завдається шкода в результаті вчинення правопорушення. У сфері податкового регулювання такими відносинами є відносини, якими встановлено порядок реалізації податкового обов'язку в широкому розумінні. Фактично об'єкт фіскального делікту (податкового правопорушення) – це фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [55, с. 646].

Об'єктивна сторона фіскального делікту (податкового правопорушення) вказує на його вираження зовні, вона включає ті елементи протиправної поведінки, якими він характеризується, як певний акт зовнішнього прояву в об'єктивній дійсності. За своєю сутністю об'єктивна сторона правопорушення є зовнішнім актом людської поведінки, що має просторово-часові характеристики. Об'єктивна сторона правопорушення утворюється з сукупності визначених у нормі права ознак як обов'язкових (діяння, з певними – наслідки та причинний зв'язок), так і факультативних (час, місце, обстановка, спосіб, знаряддя та засоби вчинення правопорушення). Додаткові ознаки набувають правового значення лише у випадку прямої вказівки у нормі права [56, с. 285].

Суб'єктами фіскальних деліктів (податкових правопорушень) у Податковому кодексі України визначені платники податків, податкові агенти та/або їх посадові особи, які несуть відповідальність у разі вчинення порушень, визначених законами з питань оподаткування та іншим

законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1].

Суб'єктивним стороною фіскальних деліктів характеризується: психічне ставлення особи до вчиненого діяння включає: вину; мотив; мету [57, с. 110].

Наявність цих елементів є важливою, а трьох перших – обов'язковою для кваліфікації конкретного діяння як фіскального делікту (податкового правопорушення). Протидія фіскальним деліктам реалізується через захисну функцію податкової політики. Сутність цієї функції полягає в забезпеченні захисту країни від загроз як зовнішнього, так і внутрішнього характеру. Реалізація цієї функції передбачає здійснення посадовими особами фіскальних органів функцій контролю за дотриманням встановлених правил справляння податків і зборів. Функція захисту завжди пов'язана з припиненням або попередженням протиправних дій. Повноваження фіскальних органів при здійсненні контролю є чітко регламентованими та не повинні порушувати права суб'єктів податкових відносин [58, с. 251-252].

В сучасних економічних умовах підприємницька діяльність відіграє важливу роль, тому й податкова політика відіграє значну роль у захисті національних інтересів та гарантуванні економічної безпеки України. Забезпечення захисту цих інтересів потребує відповідних дій з боку держави. І тому наразі важливою є боротьба з фіскальними деліктами, які завдають великих збитків та становлять загрозу економіці країни [58, с. 252].

Вчення про делікт, розглядалися в правовій науці досить повно і всебічно, так даній проблематиці присвятили свої роботи такі вчені, як: Битке Ю.П., Зуй, В.В., Шкарлупка В.К., Забарний Г.Г., Колпаков В.К., М.І. Данількевич та інші автори.

Наразі відбулися зміни щодо притягнення платників до фінансової відповідальності, в порівнянні з тими, що діяли до 2021 року.

Нова концепція відповідальності платників податків, яка передбачає:

1) обов'язковий аналіз та доведення контролюючими органами наявності умислу та вини платника податків при вчиненні податкового правопорушення [60];

2) притягнення до фінансової відповідальності платника податків за вчинення податкового правопорушення здійснюється за умови наявності в діянні вини, крім деяких податкових правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини (відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу; неподання у строк документів для взяття на облік, здійснення видаткових операцій за рахунком платника податку або іншою фінансовою установою до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу, тощо) [60];

3) визначення обставин, що пом'якшують відповідальність особи за вчинення податкового правопорушення (під впливом погрози, примусу, матеріальну, службову чи іншу залежність; збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платника про вчинене ним правопорушення) [60];

4) визначення додаткових обставин, що звільняють від фінансової відповідальності платника податків, зокрема вчинення діяння: особою, що діяла у відповідності до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду, щодо застосування норм права, від якої в подальшому було відступлена; внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів [60];

5) зменшення суми штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50% у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність [60].

Підставою для притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення та стягнення штрафу є податкове повідомлення-рішення [1].

Суттєвим є те, що притягнення або звільнення особи від фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її від виконання податкового обов'язку.

Водночас, пунктом 112.8 статті 112 ПК України передбачено обставини, що звільняють платника від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства [1], контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи [60].

Зокрема, зазначено такі обставини, які звільняють платника від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень:

1) вплив строків давності застосування штрафів за вчинення податкового правопорушення [60];

2) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, або до узагальнюючої податкової консультації та/або до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду щодо застосування норми права, від якого в подальшому було відступлено [60];

3) вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до правових висновків Верховного Суду, викладених у рішенні за результатами розгляду зразкової справи, які в подальшому було змінено за наслідками перегляду Великою Палатою Верховного Суду [60];

4) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів [60];

5) вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини банку, органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, установи - учасника платіжної системи, еквайрія (щодо податкових правопорушень, передбачених статтями 124 і 125¹ ПК України) [60];

6) вчинення діяння (дії або бездіяльності) з вини оператора поштового зв'язку, інформація про якого міститься в Єдиному державному реєстрі

операторів поштового зв'язку, за умови виконання обов'язку, визначеного абзацом другим пункту 49.6 статті 49 ПК України [60];

7) вчинення діяння (дії або бездіяльності) внаслідок виявлення в роботі електронного кабінету технічної та/або методологічної помилки чи технічного збою в роботі електронного кабінету і визнання такої помилки/збою технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету або згідно з повідомленням на офіційному вебсайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або підтвердження її/його існування рішенням суду, якщо порушення були зумовлені виключно технічною та/або методологічною помилкою чи технічним збоєм у роботі електронного кабінету [60].

Внаслідок цього ми можемо констатувати, що податково-деліктне провадження охоплює весь зміст з моменту притягнення платника податків контролюючими органами до фінансової-правової відповідальності і завершується остаточним рішенням у справі. За допомогою розкриття сутності і змісту податково-деліктного провадження ми зможемо масштабніше зрозуміти його правову природу та місце у сфері оподаткування [28, с. 16].

Держава не може функціонувати без податків і податкової системи. Податки до бюджетів різного рівня необхідні для отримання грошових коштів для проведення державою відповідної соціально-економічної політики. В процесі не сплати податків, виявляються порушення податкового законодавства, в зв'язку з чим з'являється підстава притягнення платника податків до фінансової відповідальності. З цього моменту виникає податково-деліктне провадження, в ході реалізації якого платнику податків необхідно здійснювати захист своїх прав і законних інтересів [28, с. 16].

Як зазначає А. В. Белоусов, на відміну від позитивних податкових правовідносин деліктні податкові правовідносини можуть бути охарактеризовані як суспільні відносини, що виникають у зв'язку з порушенням чинного порядку встановлення, обчислення, справляння

податків, інших обов'язкових періодичних платежів з юридичних і фізичних осіб в бюджетну систему і в передбачених випадках - позабюджетні цільові фонди, а також здійсненням державного контролю за зазначеним порядком [61, с. 23].

Варто зазначити тісний зв'язок і схожість провадження у справі про податкове правопорушення з провадженням у справі про адміністративне правопорушення. Під адміністративним провадженням розуміють врегульовану нормами адміністративно-процесуального права діяльність уповноважених на те органів і посадових осіб щодо порушення справ про адміністративні правопорушення у сфері податків та зборів, адміністративного розслідування, розгляду справ і притягнення осіб, винних у їх вчиненні, до адміністративної відповідальності [62].

Провадження у справі про податкове правопорушення І.І. Кучеров визначає як здійснювану з дотриманням передбачених законодавством процедур діяльність уповноважених органів щодо виявлення, попередження, зупинення, розслідування порушень законодавства про податки та збори, притягнення винних до відповідальності, а також відшкодування заподіяних державі в результаті їх вчинення збитків [27, с. 275].

Щодо податкового провадження, А.В. Бризгалін пов'язує податкові провадження із сукупністю способів, які застосовуються платниками податків для виконання їх податкового обов'язку [33, с. 140-141]. Однак таке визначення не дає повної уяви про податкові провадження, охоплюючи лише окремі елементи, пов'язані з ними [19, с. 149].

О.А. Ногіна під податковим провадженням розуміє частину податкового процесу, що являє собою урегульований нормами права порядок здійснення процесуальних дій уповноваженими державними органами, який гарантує законне й об'єктивне встановлення підстав для здійснення податкових стягнень і вирішення індивідуальних справ платників податків в окремих сферах податкових правовідносин [63, с. 48-49].

Узагальнюючи зміст розглянутих визначень, можна виділити основоположні підходи для податкового провадження. Так, під ним науковці розуміють: 1) порядок (спосіб) [51, с. 262]; 2) дії (діяльність) [61, с. 95; 308, с. 37]; 3) нормативно встановлену форму діяльності (з акцентом на слові форма) [62, с. 94-95].

З приводу першої позиції, очевидно, що в даному випадку під податковим провадженням мається на увазі сплатення податкового обов'язку в добровільному порядку. Тобто, дану добровільність платник податку має здійснити за допомогою певних способів, які йому надаються на законодавчому рівні. Але коли дії платника податку виходять за межі певних передбачених способів то тоді вони породжують звернення для вирішення податкового спору в порядку адміністративного провадження. Хоча варто зазначити, що тоді податкове провадження виходить за межі процесу та має вже непроцесуальний характер. Слід чітко розмежовувати всі поняття, адже розуміння науковців в першому випадку ставить під питання визначення податкового провадження в їхньому контексті даного розуміння [27, с. 94-95].

Щодо науковців другої позиції, відбувається поєднання поняття процес і податкове провадження. Дана точка зору нами розділена бути не може, адже наша думка з цього питання висвітлювалася в контексті даної роботи однозначно, що дані поняття не можуть ототожнюватися і зливатися в єдине ціле. Наше ставлення до цих підходів, розділяє і науковець І. Кучеров дві позиції, він вважає повним недоліком і вказує на обставину, що податкове провадження науковці двох підходів розуміють дуже вузько [27, с. 94-95].

Щодо третього розуміння податкового провадження, вважаємо його найбільш вдалим І.І. Кучеров визначає податкове провадження як встановлений актами законодавства про податки та збори процесуальний порядок діяльності органів податкового адміністрування, інших контролюючих і правоохоронних органів у взаємовідносинах з фізичними та

юридичними особами з приводу виконання ними податкових або агентських обов'язків [27, с. 94-95].

Податково-деліктне провадження охоплює всю процедуру притягнення платників податків до відповідальності і йому притаманно:

1) породження провадження характеризується настанням делікту, тобто самим правопорушенням, яке в подальшому породжує процес розгляду саме створеного делікту;

2) у даному випадку розглядається саме процес притягнення платника податку до фінансової відповідальності та захист останнім своїх прав у разі їх порушення;

3) реалізації захисту платників податків, вбирає в себе усі напрямки захисної діяльності, що відбувається у межах податково-делікту;

4) саме податково-деліктне провадження виступає гарантом відновлення порушених прав до попереднього стану.

На нашу думку, податково-деліктне провадження характеризується специфічними нормами податкового права, з обов'язковою участю суб'єкта владних повноважень щодо розгляду та вирішення індивідуального податкового спору, який включає в себе комплекс взаємообумовлених податкових процедур. Тобто, враховуючи те, що права та законні інтереси платників податків порушуються з боку контролюючих органів, їх неправомірно притягують до фінансової відповідальності, то платники податків мають право здійснювати захист своїх прав та законних інтересів в адміністративному та судовому порядку. Якраз все це відбувається під час податково-деліктного провадження. І все це дає підстави стверджувати про існування захисної функції в податковому праві, яка реалізується в такому інституті податкового права як податково-деліктне провадження [28, с. 17].

Під податково-деліктним провадженням, варто розуміти особливий вид процесуальної діяльності, врегульований податковим законодавством, відповідно до процедури вирішення індивідуальної справи з моменту притягнення платника податків до відповідальності.

Податково-деліктному провадженню характерні наступні ознаки:

- 1) податковий делікт виникає з моменту порушення податкового законодавства;
- 2) обов'язковий суб'єкт - контролюючий орган, який уповноважений адмініструвати податки і збори;
- 3) податковий делікт розглядається в податково-деліктному провадженні в межах фінансової відповідальності [28, с. 17].

Для встановлення податкового правопорушення необхідно ряд ознак без яких існування податкового делікту буде вважатися таким що не існує. ПК України не містить визначення поняття «вина», однак умови за яких особа вважається винною наведені у ст. 112 ПК України та полягають у тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала можливість для дотримання правил та норм, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання. Кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є вчинення особою діяння умисно. Податкове законодавство не містить визначення «умислу, умисності діяння», однак так само як і поняття «вини», розкриває його зміст та суть [64].

Згідно з приписами п. 109.1 ст. 109 ПК України діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених ПК України та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [64].

Вина є характеризуючою обставиною дій (бездіяльності) особи, яка полягає у тому, що особа повинна та може дотримуватися встановлених ПК України правил та норм. Підтвердженням вини особи також може бути вчинення нею триваючого та повторного правопорушення. Повторність вчинення правопорушення також впливає і на розмір фінансової

відповідальності особи, яка є значно вищою ніж за вчинення податкового правопорушення вперше [64].

Невиконання або неналежне виконання встановлених законодавством правил завжди є наслідком дій (бездіяльності) особи, які кваліфікуються як умисні, оскільки як невиконання, так і неналежне виконання є порушенням обов'язків, закріплених за платником податків.

Якщо вичерпний перелік був дотриманий платника податків притягують до фінансової відповідальності. Наразі за наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність контролюючий орган має прийняти рішення та зменшити суму штрафу.

У разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, є правомірним, покладається на контролюючий орган. Не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків. Рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [64].

Тож платник податків має право скористатися цим на свою користь для відновлення порушеного права.

Оскільки грошові зобов'язання є родовими речами, неможливість виконання грошового зобов'язання не звільняє платника податків від відповідальності.

Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання. Платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання [65].

Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків [65].

Важливість всебічного осмислення податково-деліктного провадження є принципово необхідним на сучасному етапі розвитку податкового права та є пріоритетною умовою для наявності організаційних і правових гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків як суб'єктів податкового права.

При цьому організаційними гарантіями такого захисту виступає спеціальний інститут захисту прав, свобод та законних інтересів – податково-деліктне провадження, а правовими – нормативно-правове забезпечення.

1.3. Роль та місце захисної функції в податково-деліктному провадженні

Зміни, що відбуваються у нашій державі, лишають відбиток в правовій системі та процесах забезпечення реалізації захисту прав і законних інтересів платників податків. Змінюється не тільки розуміння місця держави, а й самі підходи до певних визначень та понять.

Запорука правової нації, знаходить своє відображення в захисті свої порушених прав, а головне, щоб це відбувалося відповідно до законодавства.

Останнім часом в Україні все гостріше постає проблема захисту прав і свобод людини і громадянина, зокрема у сфері оподаткування. Повсякчас лунає справедлива критика на адресу контролюючих органів за зайвий тиск на малий і середній бізнес, штрафи, вигадані нарахування тощо. За таких умов, вочевидь, є необхідність захищати платника податків в Україні. Захисник також має володіти певною відокремленістю й незалежністю від провладних впливів [66, с. 52, 54].

Одним із основних принципів діяльності контролюючих органів в Україні є забезпечення додержання та можливості реалізації прав людини, а також гарантування законності та правопорядку в системі оподаткування. Таким чином, реалізація і захист прав людини та правозахисна діяльність набуває особливо важливого значення у сфері податкових відносин.

Права та інтереси охороняються державою постійно, а захищаються лише у разі їх порушення. Захистом являється момент охорони чи одна з її форм. Зазначені поняття не співпадають. Тобто, охорона – це встановлення загального правового режиму, а захист – заходи, які застосовуються у випадках, коли права порушені чи оскаржені [67, с. 107-108].

Реалізація суб'єктивних прав та законних інтересів, поряд з такими складовими правового статусу особи, як свобода і обов'язок, – це форма їх буття, що зводиться до переведення соціально передбачених благ, які закріплені нормами об'єктивного права і перебувають у розпорядженні

суспільства, держави, у стан їх можливого і дійсного використання конкретною особою (особами) з метою задоволення своїх різноманітних потреб та інтересів. Щодо забезпечення реалізації суб'єктивних прав, свобод та законних інтересів, а також обов'язків, то такий процес потрібний з метою створення сприятливих умов [68, с. 151].

Здійснити право платника податків – означає привести його в дію. Дія права – це всі форми впливу права на суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування. Правовий вплив у юридичній літературі характеризується як взятий у єдності і різноманітності весь процес впливу права на суспільне життя, свідомість і поведінку людей за допомогою соціальних, психологічних, інформаційних та юридичних механізмів. При реалізації прав та законних інтересів платники податків, як суб'єкти правовідносин у сфері оподаткування, втілюють надані їм законодавством можливості у життя, використовуючи при цьому механізм реалізації суб'єктивних прав та законних інтересів, тобто єдність правових засобів, за допомогою яких матеріалізуються їх права та законні інтереси як людини і громадянина [69, с. 346].

Публічність відносин у галузі фінансової діяльності накладає відбиток на правовий статус суб'єктів фінансового права, який проявляється у розбіжностях правового статусу осіб, і ієрархічність різному обсязі повноважень положень [70, с. 423].

На сьогодні поширеним явищем для вітчизняної правозастосовної практики є притягнення платників податків до юридичної відповідальності. Однак, практика застосування чинного законодавства свідчить, що на сьогодні не всі проблемні питання вдається вирішити. За таких умов досить важливим є дотримання співвідношення між приватними та публічними інтересами, що особливо яскраво проявляється у захисній функції [71, с. 11].

Необхідна постійна і досконала перевірка ефективності існуючих способів захисту прав та законних інтересів з метою їх модернізації чи

відміни, впровадження нових способів, якщо наявні не дозволяють в повній мірі захистити права і законні інтереси платників податків [72, с. 193].

Захист прав платників податків є явищем багатограним, що включає в себе ряд правових аспектів, які в своїй сукупності і утворюють захисну функцію. Тому вагомість даної функції очевидно проявляється не лише у відстоюванні порушених прав платників податків, а і у функціональному існуванні притягнення платників податків до юридичної відповідальності, що і породжує захист своїх прав. Захисна функція проявляється в наявності певного податкового правопорушення і як правило, потребує правововідновлювального стану. Ключовим поняттям під час розгляду захисної функції в податковому праві є безпосередньо правова категорія «захист». Зауважимо, що зміст захисту вбирає в себе усі напрямки захисної діяльності, що відбувається у межах податково-деліктного провадження через призму визначення окремої площини дій [71, с. 12].

Із загальної кількості справ, що перебували (перебувають) на розгляді в судах різних інстанцій, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів державної фіскальної служби про визнання недійсним/нечинними податкових повідомлень-рішень - 148,6 тис. справ на суму 600,5 млрд. грн [73].

За результатами організації правової роботи при супроводження справ у судах вжито заходів для позитивного вирішення справ, а саме:

- 1) Хмельницьким окружним адміністративним судом підтримано позицію ГУ ДФС у Хмельницькій області, встановлено, що у разі, якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до пункту 126.1 статті 126 ПК України, а у разі якщо нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу (тобто взагалі відсутній факт виконання платником податків обов'язків із перерахування податку на доходи фізичних осіб по день виплати відповідного доходу), платник

податків притягується до відповідальності, відповідно до пункту 127.1 статті 127 ПК України. Рішенням Хмельницького окружного адміністративного суду від 22.12.2020 у справі № 560/2630/20 за позовом платника податків до ГУ ДФС у Хмельницькій області про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень в задоволенні позову відмовлено в повному обсязі. Таким чином, контролюючим органом забезпечено можливість отримання додаткових 967,0 тис. грн. надходжень до державного бюджету [7].

2) Хмельницьким окружним адміністративним судом підтримано позицію ГУ ДФС у Хмельницькій області про те, що у разі, порушення платником податків строку сплати до бюджету узгодженого грошового зобов'язання, передбаченого абзацом другим підпункту 222.1.2 пункту 222.1 статті 222 ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі 20 відсотків суми такого грошового зобов'язання [7].

Рішенням Хмельницького окружного адміністративного суду від 28.12.2020 у справі № 560/5862/20 за позовом платника податків до ГУ ДФС у Хмельницькій області про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень в задоволенні позову відмовлено в повному обсязі. Таким чином, контролюючим органом забезпечено можливість отримання додаткових 274, 9 тис. грн. надходжень до державного бюджету [7].

3) Херсонським окружним адміністративним судом підтримано позицію ГУ ДФС у Херсонській області про те, що платник податків в даній справі здійснював реалізацію продукції за готівку на ринках м. Херсона та через мережу магазинів без оформлення первинних бухгалтерських та податкових документів. Відтак, платником податків знижено валові доходи внаслідок не включення до книги обліку доходів та витрат доходів від реалізації продукції. Рішенням Херсонського окружного адміністративного суду від 24.12.2020 у справі № 540/2553/19 за позовом платника податків до ГУ ДФС

у Херсонській області про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень, рішень про застосування штрафних санкцій, вимоги про сплату боргу, рішення про виключення з реєстру платників єдиного податків у задоволенні позову відмовлено в повному обсязі. Таким чином, контролюючим органом забезпечено можливість отримання додаткових 27 489, 85 тис. грн. надходжень до державного бюджету [7].

4) Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду підтримано позицію Офісу ВПП ДФС (Центрального міжрегіонального управління по роботі з великими платниками податків), зроблено висновок про правомірність застосування контролюючим органом методу «порівняльної неконтрольованої ціни» (аналогів продажу), оскільки ціни в контрольованих операціях платника податків при експорті аміаку та карбаміду в адресу суб'єкта господарювання «А» не відповідали рівню звичайних цін, які склалися на найближчу дату до здійснення контрольованих операцій на підставі даних, опублікованих у офіційних джерелах інформації [7].

Постановою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду від 21.01.2021 у справі № 826/17841/17 касаційну скаргу платника податків залишено без задоволення, а постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 05.03.2019 залишено без змін. Таким чином, контролюючим органом забезпечено можливість отримання додаткових 236 008, 24 тис. грн. надходжень до державного бюджету. Так, станом на 01.02.2021 на супроводженні знаходиться 13 095 судових справ за період 2019-2021 років, з яких: 4 716 – перебувають на розгляді окружних адміністративних судів; 3 342 – оскаржуються в апеляційному порядку; 4 834 – набрали законної сили [7].

Проблематиці захисту прав і законних інтересів платників податків приділяється значна увага з боку вчених. Так, О. Федорчук охарактеризував правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку [74, с. 8]. Питання законних інтересів суб'єктів

податкових правовідносин стали предметом дослідження Я. Греци [62], який вважає, що права і повинні бути не тільки продекларовані у нормативних актах, а й забезпечені та гарантовані всіма соціальними суб'єктами, насамперед державою. Процедурам вирішення податкових спорів в адміністративному та судовому порядку було присвячено дослідження М. Кучерявенка [53]. На реформуванні механізмів вирішення податкових спорів присвячена праця М. Жернакова [75] тощо.

Як вірно зазначає О. М. Федорчук, захист суб'єктивних прав юридичних та фізичних осіб - платників податків повинен розглядатися нашим законодавством і юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Будь-яка свобода, будь-яке проголошене право можуть вважатися з юридичної точки зору гарантованими і фактично реалізованими, лише якщо в поточному законодавстві закріплені правові засоби їх реалізації і якщо їх порушення дає особі право на судовий позов чи на інші передбачені законом шляхи відновлення порушеного права [74, с. 67].

Якщо звернути увагу на правовий нігілізм, який склався в суспільстві, відсутність необхідної кількості спеціалістів, фактичну відсутність розробленої концепції захисту прав платників, відсутність практики навчання цьому, то варто зазначити, що все це робить механізм захисту прав платників неефективним. На першому етапі побудови концепції захисту прав платників податків у конфліктних податкових відносинах варто визначитись із закріпленням на законодавчому рівні поняття захисту права, способу захисту права, провести класифікацію всіх способів захисту, визначити підстави для їх застосування, визначити послідовність їх застосування і наслідки невірної застосування і застосувати єдину термінологію у всіх галузях законодавства, які стосуються захисту прав платників. В умовах загострення відносин між платниками податків та контролюючими органами не варто протиставляти приватних та публічних суб'єктів. Більш конструктивним буде узгодження їх інтересів, знаходження ефективних способів взаємодії, нових прогресивних податкових механізмів [76].

Ефективність способів захисту суб'єктів податкових відносин (як держави так і платників податків, а також інших учасників) залежить, по-перше, від якості законодавчих актів, які складаються із правових норм; по-друге, від конструкцій податково-правових норм в законі [77, с. 137].

Розглядаючи захисну функцію в контексті податково-деліктного провадження, слід зауважити, що серед науковців поняття щодо захисної функції є неоднозначним, адже деякі з них вважають, що захист відбувається в межах правозахисної функції, яку ототожнюють з охороною. Інша думку варіює, що право на захист характеризується правозахисною, яка в своїй дефініції вказує на право захищати свої права.

Так, В.Ю. Мащук ототожнює правозахисну функцію з охоронною. Досліджуючи забезпечення функціонування апарату судів загальної юрисдикції, вчений зазначає, що охоронна (правозахисна) функція судів полягає у захисті прав, свобод та інтересів індивідуальних і колективних суб'єктів публічно-правових відносин. При цьому, захищаючи права конкретного суб'єкта, суд однозначно здійснює охорону режиму законності загалом [78, с. 21-22].

Дану думку ми не розділяємо, адже відбувається ототожнення двох функцій.

Ю.В. Пирожков вважає, що охоронна функція охоплює захист прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб [79, с. 23].

Знову таки відбувається об'єднання цих функцій в одне ціле. На нашу думку, правозахисна і охорона – це різні за своїм функціональним змістом функції. Визначальним є розмежування захисту і охорони, оскільки саме дані функції є поєднанням одного й того ж з точки зору науковців.

Чітке розмежування означуваних понять здійснює О.М. Миколенко. Вчений зауважує, що якщо взяти за основу такий критерій розмежування понять охорона і захист, як належність до права в об'єктивному розумінні чи до права в суб'єктивному розумінні, то можна поняття охорона пов'язати тільки з правом в об'єктивному розумінні, а поняття захист – з правом в

суб'єктивному розумінні. При цьому критерієм розмежування цих понять повинна стати не тільки прив'язка понять охорона до права в об'єктивному розумінні, але й прив'язка захист до права в суб'єктивному розумінні, прив'язка поняття охорона до матеріальних норм права, а поняття захист – до процесуальних (процедурних) норм права. Тобто охорона права можлива лише до того моменту, коли виникають у зв'язку з порушенням норм права процесуальні (процедурні) правовідносини, в межах яких і відбувається безпосередньо захист порушених суб'єктивних прав або ліквідується реальна загроза їх порушення [80, с. 80-81].

Тобто, захисна функція очевидно має місце тоді, коли існує спір, який спрямований на відновлення порушеного права платників податку і вчений лаконічно здійснив чітке розмежування цих функцій.

Щодо правозахисної функції і захисної функції, то можемо зауважити, що правозахисна функція характерна тоді коли виникає право на захист, тобто коли право платника податку порушено і передбачує можливість захисту, а чи скористається цим платник податку чи ні, це і є його право, звідси правозахисна функція - право захищати. З приводу захисної функції, для неї характерним є те, що право однозначно вже порушено і підлягає вчиненню певних дій для його відновлення і роздумів з приводу захищати його чи ні вже не існує. Платник податку захищає своє порушене право за допомогою захисної функції через інститут податково-деліктного провадження.

Недосконалість і нестабільність податкового законодавства досить часто призводить до випадків неправомірного нарахування, примусового стягнення податків, застосування фінансових санкцій, що і призводить платників податків захищати свої порушенні права в судовому порядку.

Саме по собі податково деліктне провадження існує не лише для реалізації захисної функції, яка посідає в ньому особливе значення, але й для спрямування і встановлення справедливості у вирішенні спірних питань і в відновленні інтересів платника податку.

Водночас, аналіз правозастосовної адміністративної та судової практики засвідчує, що законні інтереси платників податків переважно захищаються саме в судовому порядку. Визначаючи об'єкт судового захисту, законодавець послідовно у процесуальних і матеріальних законах вважає інтереси особи самостійним об'єктом захисту [81, с. 8].

На жодному з попередніх етапів врегулювання податкового спору захисна функція немає такого колосального відтворення як під час податково-деліктного провадження, адже спрямована на встановлення справедливої форми захисту під час податково-деліктного провадження. Тому існування даної функції в податковому праві є значущим.

Роль захисної функції в податково-деліктному провадженні:

- 1) захисна функція є функціональним відтворенням порушеного права в громадянському суспільстві в сфері дотримання прав, свобод та законних інтересів платників податків, гарантованих Конституцією України;
- 2) елементом змагальності в податково-деліктному провадженні;
- 3) спрямована на досягнення результату і відтворення порушеного права платника податку і відновлення його правових інтересів [71, с. 12].

Захист прав платників податків є явище багатогранне, що включає в себе ряд правових аспектів, які в своїй сукупності і утворюють захисну функцію. Тому вагомість даної функції очевидно проявляється не лише у відстоюванні порушених прав платників податків, а і у функціональному існуванні притягнення платників податків до юридичної відповідальності, що і породжує захист своїх прав [71, с.12].

Важливість всебічного осмислення реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є принципово необхідним на сучасному етапі розвитку податкового права та є пріоритетною умовою для наявності організаційних і правових гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків як суб'єктів податкового права. При цьому організаційними гарантіями такого захисту виступає спеціальний інститут

захисту прав, свобод та законних інтересів – податково-деліктне провадження, а правовими – нормативно-правове забезпечення [71, с. 12].

Проводячи податкові реформи, у першу чергу необхідно особливу увагу приділяти особам, які сплачують податки, вдосконалюючи їх статус як платників податків. Адже платник податків – це народ України, це люди, які проживають на території України, це нація, яка має свій менталітет та історію, це підприємства, які “піднімають” економіку України. Саме на них покладається основний податковий тягар. У зв’язку з цим необхідно узгодити інтереси держави і платників податків. Тому під час податкової реформи потрібно спочатку вдосконалити правовий статус платників податків, надавши їм упевненості у стабільності свого становища [82, с. 3].

Сучасна держава не може обійтися без виділення захисної функції під час податково-деліктного провадження, адже вона є провідником в здійсненні захисту на відновлення порушеного права і слугує вагомим показником демократичної держави сьогодення.

Податково-деліктне провадження охоплює всю складову відносин платника податку та фіскальних органів для встановлення справедливого, належного вирішення податкового спору за участі як контролюючих органів та і судів, як незалежної гілки влади.

Отже, захисна функція - це комплекс певних дій спрямованих на захист порушеного права та його відновлення.

Функціонування захисної функції під час податково-деліктних проваджень полягає у здійсненні конкретних дій, що спрямовані на захист від неправомірних дій з боку фіскальних органів для запобігання несправедливих рішень та відновлення порушених прав.

Суб’єктивні права платника, що потребують захисту, мають відповідне закріплення в податково-правових нормах. Разом із тим, що стосується законних інтересів платника податків, які мають захищатися від порушень то чіткого критерію їх визначення норми чинного національного законодавства не містять. Указане є неприйнятним для правової держави, а тому мають

бути створені дієві та ефективні механізми захисту не лише прав, а й інтересів платників податків [81, с. 1].

Правовий механізм реалізації та захисту прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин слід розглядати як сукупність правових засобів, за допомогою яких кожним суб'єктом здійснюються його правові можливості, усуваються ті негативні умови, що можуть завдати шкоди практичному втіленню можливостей, відновлюється правове становище у випадку порушення суб'єктивного права.

Стадії реалізації конкретних суб'єктивних прав суб'єктів податкових правовідносин можна поділити на такі, що потребують активної діяльності зобов'язаного суб'єкта або створення умов уповноваженому суб'єкту для здійснення ним тих чи інших можливостей. Здійснення суб'єктивних прав, як і будь-яка інша діяльність характеризується певним процесом [19].

Захисна функція на етапі податково-деліктного провадження виникає одночасно з самим провадженням і здійснюється на всіх етапах руху податкової справи, тому посідає особливе місце серед функцій, адже спрямовується на саме головне – захист порушених прав платників податку.

Йдеться про те, що в умовах політико-правових та соціально-економічних реформ перевага повинна бути надана правам та інтересам платників податків як менш захищеній стороні у відносинах із владними суб'єктами.

Стверджується, що право платників податків на захист своїх прав та законних інтересів – це фундаментальна правова основа уникнення девіантних проявів у сфері податкових правовідносин з боку контролюючих органів, свавільного втручання у діяльність платників податків, що є обов'язковим атрибутом розвитку правових інституцій у сфері оподаткування [63, с. 9].

Метою процесуального гарантування основоположних прав у податковій сфері є досягнення пріоритетних ідей правової держави, налагодження безперервного та взаємовигідного діалогу зобов'язальних

суб'єктів і контролюючих органів, нормалізація національного податкового клімату та стимулювання припливу іноземних інвестицій, покращання фіскального механізму функціонування держави й адаптація вітчизняних стандартів податкового адміністрування до позитивного зарубіжного досвіду роботи з платниками податків [63, с. 9].

Саме податкові делікти і породжують реалізацію захисної функції. Питання щодо реалізації захисної функції в сучасному податковому праві України є досить складним.

Слід підкреслити, попри зацікавлення науковців проблематикою захисту прав платників податків певні питання залишаються відкритими й надалі, зокрема бракує визначень поняття захисту прав платників податків, відокремлення права на захист від захисту права, розмежування охоронних і захисних функцій права (ці функції науковці вважають такими, що не дублюють одна одну, а витікають одна з одної [44, с. 236-237]) у сфері оподаткування. Саме податкові делікти і породжують реалізацію захисної функції. Питання щодо реалізації захисної функції в сучасному податковому праві України є досить складним.

Отже, з вищезазначеного слідує, захисна функція це особлива функція в податковому праві, яка виступає захистом від порушеного права на всіх етапах податково-деліктного провадження, за допомогою якої відбувається відстоювання законних прав та інтересів платників податків, яка гарантує право на захист та слугує гарантією захисту, відтворює попередній стан порушеного права, чим зумовлює особливість з поміж інших виділених функцій в податковому праві.

Податково-деліктне провадження, характеризується встановленням істини, справедливості по відношенню до того, чиє право порушене. Сама назва даного провадження вказує, що відбулося правопорушення, делікт, тобто порушено правовий баланс одного з учасників податкових правовідносин. Якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу то проявляється захисна функція. Коли відбувається судове

врегулювання податкового спору, характерним для якого і є захист своїх порушених прав платників податків то неодмінно має місце захист, яке і проявляється також в захисній функцію, яка в свою чергу сприяє врівноваженню порушеного права до правовідновлюючого стану.

Тому, виокремлюючи особливе місце з поміж інших функцій податкового права, нами без перебільшень надані аргументи в колі яких є життєві ситуації і люди, матеріальний світ яких потребує виділяти права особи на першочергове місце, а коли породжується право то виникає і захист на нього, який на державному рівні викладений в основному законі нашої держави Конституції України.

Тож варіюючи в праві, захисна функція існує у всіх галузях права, як необхідно важлива, а в сфері податково-деліктних проваджень, де специфіка права одна з непростих, воно обов'язково має не лише існувати, а й посідати одне з найважливіших місць серед функцій під час податково-деліктного провадження.

Висновки до розділу 1

1. На сьогодні поширеним явищем для вітчизняної правозастосовної практики є притягнення платників податків до фінансової відповідальності. Однак, практика застосування чинного законодавства свідчить, що вирішення питань в більшій мірі відбувається не на користь платників податків. Одне з найважливіших і найактуальніших питань податкового права - є захист прав платників податків. Трансформація часу змушує крокувати з оновленими засоби і потребує нових удосконалень на податковій платформі права.

2. Захисна функція це особлива функція в податковому праві виступає захистом від порушеного права на всіх етапах податково-деліктного

провадження, за допомогою якої відбувається відстоювання законних прав та інтересів платників податків, яка гарантує право на захист та слугує гарантією захисту, відтворює попередній стан порушеного права, чим зумовлює особливість з поміж інших виділених функцій в податковому праві.

3. Такі поняття, як процес, процедура і провадження поєднанні між собою, але в той же час не тотожні. За таких умов досить важливим є дотримання співвідношення між приватними та публічними інтересами, що особливо яскраво проявляється у захисній функції. Саме податкові делікти і породжують реалізацію захисної функції і підкреслюють її вагомість і функціонування.

4. Податково-деліктне провадження характеризується специфічними нормами податкового права, з обов'язковою участю суб'єкта владних повноважень щодо розгляду та вирішення індивідуального податкового спору, який включає в себе комплекс взаємообумовлених податкових процедур. Під податково-деліктним провадженням, варто розуміти особливий вид процесуальної діяльності, врегульований податковим законодавством, відповідно до процедури вирішення індивідуальної справи з моменту притягнення платника податків до відповідальності. Податково-деліктному провадженню характерні такі ознаки: податковий делікт виникає з моменту порушення податкового законодавства; обов'язковий суб'єкт - контролюючий орган, який уповноважений адмініструвати податки і збори податковий делікт розглядається в податково-деліктному провадженні в межах фінансової відповідальності. Ефективне функціонування інституту податково-деліктного провадження дало б змогу відтворити момент притягнення до фінансової відповідальності і момент завершення вирішення податкового делікту та в повній мірі реалізувати захисту функцію, яка є необхідним провідником для платників податків у момент відстоювання своїх законних прав та інтересів.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

2.1. Суб'єкти реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні

Доволі часто відносини між контролюючими органами та платниками податків будуються не на паритетних засадах, а набувають антагоністичного характеру, що призводить до втрати між ними взаємодовіри та консолідованості. До того ж, у державі мають місце невирішені законодавчі проблеми регулювання податкового життя, і, як наслідок, своїми діями, бездіяльністю та рішеннями контролюючі органи порушують права та законні інтереси платників [83, с. 57].

З огляду на це потрібно зважити, що не тільки закріплення права на захист, а й гарантованість його ефективної реалізації, може вказувати на досягнення пріоритетних ідей правової держави, нормалізацію податкового клімату, покращення фіскального механізму функціонування держави та адаптацію податкового життя до відповідних міжнародних стандартів у сфері оподаткування [83, с. 57].

Незважаючи на перманентне оновлення податкового законодавства України, значний спектр податкових правовідносин процесуально залишився нерегульованим, а нові нормативні приписи часто продукують суперечності та нестабільність, що призводять до податкових конфліктів. Формальні законодавчі підходи до їх регулювання не дають можливості усвідомити всієї комплексності та складності проблем існування податково-процесуальних норм. У межах проведених реформ деякі податкові процедури були регламентовані по-новому, багато норм зазнали суттєвих змін, а частина - взагалі втратила чинність. На практичному рівні деякі норми не адаптовані

до реальних вимог сьогодення та сучасних напрямів розвитку держави [84, с. 4].

А тому з метою адекватного реагування на проблеми, що виникають під час податкового процесу, одним з основних завдань науки податкового права має стати забезпечення безконфліктного існування кожного суб'єкта податкових правовідносин. З урахуванням міжнародних стандартів та основоположних ідей правової держави, розвиток податкового права супроводжується посиленням уваги до захисту прав та законних інтересів платників податків. Як наслідок, належне процесуальне правове регулювання стає одним із найважливіших засобів пошуку балансу публічних та приватних інтересів держави і платників податків, а відповідні норми виступають гарантією цього [84, с. 5].

Виходячи з вищезазначеного, постає важливе питання в сфері процесуальних положень суб'єктів податково-деліктного провадження під час розгляду справи по суті, а також обсяг їхніх процесуальних прав та обов'язків.

Суб'єкти податкових правовідносин стали темою багатьох наукових досліджень, зокрема О. Бакун, О. Бандурки, Ю. Бисаги, Я. Греци, О. Куція, М. Кучерявенка, І. Мусійчук, О. Орлюк, І. Пасічної, М. Перепелиці, В. Теремецького та ін.

Окремої уваги заслуговують сучасні монографічні дослідження В. Теремецького Податкові правовідносини в Україні [85] та І. Пасічної Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні [86].

У податковому праві, проблема співвідношення понять суб'єкта права та суб'єкта правовідносин подібно до теорії права також залишається остаточно невирішеною [86, с. 74].

У теорії податкового права під суб'єктом податкових правовідносин розуміють реальних учасників податкових правовідносин, поведінка яких регулюється нормами податкового права і які є носіями податкових прав та обов'язків і реалізують їх [85, с. 68].

Як слушно відзначає О.В. Бачун: «Наділення суб'єктів процесуальними правами та обов'язками означає, що законодавець встановив конкретне місце кожного суб'єкта в адміністративному судочинстві, завдяки чому саме судочинство набуває упорядкованого, послідовного характеру» [87, с. 3].

Як влучно зауважено науковцем, кожне місце суб'єкта передбачено на законодавчому рівні в адміністративному судочинстві, нами не зовсім розділяється дана думка, адже враховуючи законодавчі норми про суб'єктів в адміністративному судочинстві йдеться мало, приділено увагу здебільш учасникам судочинства [88].

Ц.А. Ямпольська ототожнюючи поняття суб'єкта права й суб'єкта правовідношення звертає увагу на те що суб'єктами права є носії прав і обов'язків, що беруть участь у правовідношенні чи можуть брати в ньому участь [89, с. 112].

М. О. Перепелиця вважає, що суб'єкт права це особа потенційно здатна бути учасником правовідносин а суб'єкт правовідношення – особа, що реально бере участь у правовідношенні [90, с. 11].

Проаналізувавши наукові погляди О. Бакун [91, с. 9], М. Кучерявенка [34, с. 103–104] та О. Пилипенка [92, с. 47] щодо визначення складу правосуб'єктності у податковому праві, ми підтримуємо думку про те, що складовими податкової правосуб'єктності є: 1) податкова правоздатність; 2) податкова дієздатність; 3) податкова деліктоздатність.

Податкова правоздатність – передбачена нормами податкового права здатність мати права й обов'язки з приводу сплати податків. Податкова правоздатність полягає в тому, що суб'єкт правовідносин має деякі загальні права й обов'язки, що є невіддільними від нього й означають можливість мати певне коло конкретних прав і обов'язків, передбачених нормами податкового права для учасників податкових правовідносин. Відносно фізичних осіб податкова правоздатність триває з моменту народження й до смерті. Щодо юридичних осіб вона виникає з реєстрацією (переважно це стосується групи зобов'язаних суб'єктів) або утворення (відносно органів,

що представляють державу в цих відносинах) і закінчується їхньою ліквідацією або реорганізацією [34, с. 103–104].

Податкова дієздатність – передбачена нормами податкового права здатність своїми діями створювати й реалізовувати права й обов’язки. Вона спрямована на здійснення особою дій, спрямованих на придбання прав і створення обов’язків, а також здійснення прав і обов’язків [93, с. 90].

Податкова деліктоздатність – здатність учасників податкових правовідносин нести передбачену законодавством відповідальність за невиконання або неналежне виконання покладених на них податкових обов’язків. Податкова деліктоздатність несе подвійне функціональне навантаження. По-перше, деліктоздатність у податкових правовідносинах є своєрідною гарантією, що забезпечує виконання суб’єктами своїх обов’язків перед загрозою притягнення до відповідальності. По-друге, завдяки деліктоздатності стає можливим відшкодування втрат, яких зазнала держава в результаті порушення учасниками податкових правовідносин своїх обов’язків щодо сплати податкових платежів [92, с. 47].

До загальних ознак суб’єктів податкових правовідносин можна також зарахувати можливість бути учасником виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин [94, с. 225].

На законодавчому рівні поняття суб’єктів та учасників зустрічається в Кодексу адміністративного судочинства, але дефініції законодавець не надає. Переважно суб’єктами є органи державної влади.

До учасників адміністративного процесу відносять:

- 1) учасниками справи є сторони, треті особи.
- 2) у справах можуть також брати участь органи та особи, яким законом надано право звертатися до суду в інтересах інших осіб [88].

Враховуючи вище наведені дефініції слід зупинитися на суб’єктах з реалізації захисної функції.

Погляди науковців з приводу класифікацій суб’єктів податкових правовідносин не є однозначними, що зумовлює нас прослідкувати це.

За класифікацією М.О. Перепелиці особи, які сприяють сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів) поділяються на три види, а саме: банки, податкові агенти та інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів [90, с. 26-27].

Однак, як зауважує Л. Міщенко, що з огляду на теорію права та з урахуванням податкового обов'язку як критерію поділу суб'єктів податкових правовідносин, до них доцільно віднести владних і зобов'язальних суб'єктів. До владних суб'єктів належать: держава в особі законодавчого та виконавчих органів влади, місцевих рад і їх виконавчих органів, контролюючі суб'єкти в оподаткуванні та посадові особи цих органів влади. До зобов'язальних осіб належать платники податків та особи, що прирівнюються до них (податкові агенти, представники платників) [95, с. 117].

Дещо іншим є підхід І. Пасічної щодо визначення статусу суб'єктів податкових правовідносин. Це поділ їх на: 1) основні (особи, участь яких у податкових правовідносинах є обов'язковою) – держава в особі уповноважених органів, які забезпечують реалізацію податкової політики; платники податків і зборів; 2) неосновні (особи, що сприяють реалізації прав і обов'язків основних суб'єктів) – банки, органи, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, експертів, перекладачів, представників та ін. [96, с. 9].

Колективні суб'єкти податкових правовідносин – це єдине ціле утворення, а не просто група чи колектив людей, яке повинно відповідати таким вимогам: а) бути впорядкованим, організованим; б) мати права та виконувати обов'язки. При цьому суб'єкт повинен виражати власну юридично значиму волю [97, с. 9].

Дещо ширший перелік суб'єктів податкових правовідносин пропонують Ю. Бисага, Я. Греца, М. Сідак та В. Ярема, виокремлюючи: а) державу, в особі уповноважених органів державної влади, які забезпечують зміну і скасування податків, зборів (обов'язкових платежів) та контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів

(обов'язкових платежів); б) органи місцевого самоврядування; в) платників податків; г) податкових агентів; д) представників податкових агентів [93, с. 24].

Потребує належної уваги класифікація суб'єктів податкових правовідносин, яку запропонував В. Теремецький: 1) держава в особі Верховної Ради, як вищого органу законодавчої влади, який встановлює податки та збори, порядок їх адміністрування; 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння: Верховна Рада Автономної Республіки Крим; сільські ради; селищні ради; міські ради; 3) державні контролюючі органи у галузі податків: органи державної податкової служби; митні органи; 4) платники податків, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України: фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: банки; податкові агенти; державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів; збирачі податків і зборів [98, с. 747].

Вищенаведені твердження науковців та класифікації суб'єктів податкових правовідносин мають право на існування, однак не всі вони відповідають вимогам сьогодення, вищезазначені класифікації концентрують увагу саме на податкових правовідносинах, що не дає змогу виокремити саме суб'єктів з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження тому це питання варто дослідити.

Основним суб'єктом з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є платник податків.

Згідно з ПК України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно ПК України[1].

У науці правовим статусом платників податків займалися ряд вчених, зокрема А. Бризгалін, Л. Воронова, В. Гурєєв, І. Криницький, М. Кучерявенко, І. Кучеров, М. Перепелиця, О. Покатаєва. У процесі дослідження правового статусу платників податків було захищено низку дисертаційних досліджень, де запропоновані наукові положення до визначення цього терміну. Так, Д. Мулявкою визначено поняття, зміст, правовий статус і права платників податків; досліджено організаційно-правові засади реалізації прав платників податків; визначено вплив на захист прав платників податків таких чинників, як правова неузгодженість та незавершеність у нормативно-правовому регулюванні податкових відносин [99].

М. Перепелицею в дисертаційній роботі обґрунтовано положення про особливість податкового статусу платника, що виявляється в тому, що в ньому присутній пріоритет першочергового обов'язку сплати податку [90].

В. Вдовіченим було досліджено права й обов'язки платника податків, а також гарантії реалізації їхніх прав як складові елементи змісту податково-правового компромісу [100].

Екстраполуючи здобутки науковців слід погодитися з думкою М. Перепелиці, щодо пріоритетності в сплаті податків, яке переважно надане платнику, але не завжди сплата податків є правомірно обумовленою, що зумовлює відстоювати свої права платником податку [90, с. 60].

Платник податків відповідно до статті 19 ПК України веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника [1].

Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків - фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства [1].

Податкове законодавство ґрунтується на посиленні, що головним обов'язком платника податків є своєчасна і повна сплата податків і зборів. При цьому платник податків може брати участь у подібних відносинах як безпосередньо, так і через представників. Другий шлях використовується внаслідок об'єктивних причин, коли платник податків не може виконувати податкові обов'язки (не досяг певного віку) або виконання обов'язків є важким (віддаленість платника податків та ін.) [101, с. 69].

Таким чином, особиста участь платника податків у відносинах, пов'язаних зі сплатою податків і зборів, не позбавляє його права мати представника, так само як і участь представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у подібних правовідносинах [101, с. 70].

Повноваження представника фактично визначаються його обов'язками здійснювати в інтересах платника податків юридичні дії від його імені. Повноваження представника в широкому розумінні виступає як його суб'єктивний обов'язок перед платником податків здійснювати певні юридичні дії від імені платника податків у встановленій податковим законодавством формі. У вузькому розумінні повноваження податкового представника полягає в певних діях, які він здійснює стосовно податкових органів у рамках покладених на нього обов'язків, пов'язаних із сплатою податків і зборів [101, с. 71].

Як влучно зазначив М. Кучерявенко щодо статусу представника платника податків під час оскарження рішень контролюючих органів і вчиненню його дій відносно відстоювання прав платника податків, що

безумовно зумовлює віднести його до суб'єкта з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження [101, с. 61].

До суб'єктів з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні слід також віднести податкового агента.

Податковим агентом визнається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим ПК України для платників податків [1].

Попри наявність чіткого законодавчого визначення, на сьогоднішній день у науковій літературі триває дискусія щодо правового статусу податкових агентів як суб'єктів податкових правовідносин, думки учасників якої розділилися на дві протилежні позиції, які підкріплюються відповідними нормами податкового законодавства. Прихильники першої позиції, серед яких Києнко О.Б., Мазурик О.Ф., обґрунтовують думку про те, що податковий агент є самостійним учасником податкових правовідносин. Ще однією позицією, представником якої є Пришва Н.Ю., є ототожнення правового статусу податкового агента зі статусом представника платника податків. Крім того, питанню дослідження правового статусу податкових агентів приділяли увагу такі вчені, як Кучерявенко М.П., Бабін І.І., Перепелиця М.О., Євтушенко В.Ф. та інші [102, с. 26].

Так, щодо правової природи податкового агента М. П. Кучерявенко зазначає, що правовий статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. Зокрема, стосовно податкових органів податкові агенти є зобов'язаними особами, які виступають у ролі платників податків, тобто мають права й обов'язки останніх. У той же час щодо платників податків податкові агенти виконують роль податкового органу, здійснюючи дії по нарахуванню й утриманню сум податку з метою наступного перерахування їх

у бюджет. При цьому такі дії провадяться без волевиявлення платника в силу обов'язків, покладених на податкових агентів нормативним актом [103, с. 142].

За таких умов можна дійти однозначного висновку про те, що податкові агенти не є різновидом представників платника податків, що пов'язано, по-перше, з наявністю різної правової природи цих двох інститутів, а по-друге, з різним рівнем правового регулювання відносин, що складаються в обох сферах [102, с. 29].

За таких умов обов'язковою ознакою утримання і його головною передумовою є фактична можливість податкового агента мати доступ до тих грошових коштів, які є доходом платника податку і з яких у подальшому буде утримано певну суму коштів і відповідно здійснено сплату податків від його імені [102, с. 27].

Отже, спростовувати інформацію щодо податкового агента чи є він суб'єктом податкових правовідносин є недоречним, адже не лише наукове підґрунтя, а і законодавча основа вказують на його статус під час податково-деліктного провадження, враховуючи його статус і взаємозалежність з платником податку він є одним з тих суб'єктів, які реалізують захисну функцію на стороні платника податку, що дає ґрунтовні підстави вважати його самостійним суб'єктом з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження.

Скільки розвивалося податкове право, стільки воно й було обумовлено конфліктом між платниками податків та контролюючими органами. Однак перелік суб'єктів податково-деліктного провадження з реалізації захисної функції був би не повним, аби ми вичерпалися лише цими трьома категоріями.

Наступним суб'єктом з реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження є представник податкового агента.

Так, відповідно до норм ПК України податкові агенти та представники платника податків прирівнюються до платників податків і мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків [1].

Таким чином, схожість відносин представництва в податковому праві не дає змоги водночас абсолютно ототожнювати податкового агента і представника. Якщо податковий представник діє на підставі угоди, рішення компетентного органу або загального закону, то в основі діяльності податкового агента лежить норма податкового закону, що делегує йому особливі повноваження. На представника податкового агента покладають обов'язки з обчислення утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, і перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Враховуючи тісний зв'язок між податковим агентом і його представником, він також реалізує захист платника від неправомірного нарахування контролюючим органом сум податків та діє на тій же законодавчій платформі, що і представник платника податку.

Виходячи з законодавчої основи суб'єктів реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження, класифікувати осіб, які здійснюють захисну функцію під час податково-деліктного провадження, необхідно наступним чином: 1) платник податку; 2) податковий агент; 3) представник платника податку; 4) представник податкового агента [104, с. 63].

Всі вищеперелічені суб'єкти спроможно відстоюють саме законні права та інтереси платників податків і в цьому немає жодних суперечень, але є в свою чергу спеціальні суб'єкти з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, які за певних обставин теж можуть відстоювати права платників податків.

Самі спеціальні суб'єкти крім загальних ознак, мають певні особливості. Статус спеціального суб'єкта обумовлений зверненням платника податку до них для вирішення спірного питання, що виникло під час податково-деліктного провадження. Розглянемо кожного з них.

Щодо суду то їх юрисдикційна діяльність є правосуддям, вони наділенні держаною владою та державним примусом, а зумовлено це тим, що суд не належить до системи органів державного управління, а є гілкою судової влади. Правосуддя в Україні здійснюють виключно суди [2]. В залежності від розгляду справи, суд виносить своє рішення, а платник податків отримує судовий захист як вищої справедливої інстанції та відстоює таким чином своє порушене право під час податково-деліктного провадження. Враховуючи дане мотивування, суд слід віднести до інстанції захисту прав платників податків. За його ініціативою може бути розглянута зразкова справа, яка в подальшому буде відігравати значну роль при вирішенні спірних податкових питань для відновлення порушеного права платника податків.

Відносно другого спеціального суб'єкта то його функція для захисту на стороні платників податків є важливою, це полягає в наступному. За статистикою понад третина звернень (39%) із 100% надійшла у VI кварталі 2019 року до Ради бізнес омбудсмена [105]. З вищенаведеного слідує, що права платників податків все частіше порушуються їх безпідставно притягують до фінансової відповідальності, податкові повідомлення-рішення лишаються переважно без змін після їх оскарження до вищестоящего контролюючого органу і все це зумовлює відстоювати своє порушене право і відновлювати його до попереднього стану. В першому кварталі 2019 року бізнес-омбудсмен отримав 93 запити з оскарженням результатів податкових перевірок, і це найвищий показник за чотири роки роботи ради. При цьому рада бізнес-омбудсмена закрила на 17 % більше справ порівняно з попереднім звітним періодом [106]. Все це свідчить про ефективність звернень до ради бізнес-омбудсмена щодо захисту прав платків податків у порядку досудового врегулювання спору, тому даний інститут слід віднести до спеціального суб'єкта з реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Експерт в галузі податкового права може залучатися під час податково-деліктного провадження для встановлення достовірності поданої фінансової документації з приводу якої виник спір. Експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Експертиза призначається за заявою платника податків [1]. У разі необхідності та для з'ясування по суті справи суд добровільно може ініціювати таку експертизу. Рішення даної експертизи є доказом по справі під час судового оскарження та може бути підставою для скасування неправомірного винесеного рішення ДФС. Тож експерт є спеціальним суб'єктом з реалізації захисної функції під час вирішення спірних податкових питань на стороні захисту прав та законних інтересів платника податків.

Що стосується аудиторських фірм – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги [107, п.5 ч.1, ст.1], як спеціальний суб'єкт, який спроможний відстоювати порушенні права платника податків. Даний суб'єкт буде залучатися після звернення платника податків до аудиторської фірми для звірки фінансових документів та вирішення спірних питань, які виникли під час перевірки платника податку ДФС. У разі здійснення такого аудиту і вирішення питань щодо порушень діяльності ДФС, платник податків залучає даний висновок під час оскарження неправомірного рішення ДФС в податково-деліктному провадженні. Цей висновок слугує підставою під час розгляду справи про порушенні права платника податку та дає змогу відстоювати інтереси і суб'єктивні права, якими наділений платник податку. Відмінність даного суб'єкта від попереднього полягає у залученні його не лише в процесі розгляду справи судом, а і на стадії оскарження рішення до вищестоящего контролюючого органу ДФС. Такий висновок може залучатися і на стадії судового розгляду в якості належного доказу на користь платника податків.

Але це не позбавляє права платника податків залучити експерта в галузі права для ефективного вирішення спірних питань під час реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Враховуючи вищезазначене, пропонуємо здійснити наступну класифікацію суб'єктів з реалізації захисної функції в податковому деліктному-провадженні на загальні: 1) платник податку; 2) податковий агент; 3) представник платника податку; 4) представник податкового агента та спеціальні 1) суд 2) рада бізнес-омбудсмена 3) експерт в галузі податкового права; 4) аудиторська фірма.

Запропонована класифікація суб'єктів з реалізації захисної функції в податковому деліктному-провадженні, найбільш доречна та гнучка у механізмі захисту прав платників податків, що дає змогу чітко виокремити загальних та спеціальних суб'єктів податково-деліктного провадження та відмежувати їх від суб'єктів податкових правовідносин [104, с. 63].

2.2. Реалізація захисної функції під час застосування фінансово-правової відповідальності

Формування захисної функції в податковому праві характеризується як на законодавчому рівні так і пов'язане з теоретико-методологічним характером. Одна з основних проблем є розуміння реалізації захисної функції під час притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності. Саме в реалізації захисної функції відображено результат узагальнення основних, суттєвих ознак захисту порушених податкових прав і охоронюваних законом інтересів платників податків, як явища правової дійсності.

Розглядаючи дане питання у статистичному та динамічному станах, можна констатувати, що реалізація захисної функції під час притягнення

платників податків до фінансової відповідальності відбувається з застосуванням держаного примусу, який забезпечується виконанням певних дій щодо відновлення порушеного права. Реалізація захисної функції є неможливою поза діяльністю фіскального органу чи суду навіть під час фінансово-правової відповідальності, оскільки це є безпосереднім впливом за допомогою якого реалізується право платників податків.

Однією з важливих умов забезпечення законності і дисципліни в будь-якій державі є існування відповідальності. Вона відіграє особливу роль у політичному, економічному, соціальному житті держави, суспільства [108, с. 85].

Фінансово-правова відповідальність сприяє формуванню фінансової культури і високого рівня правосвідомості в суспільстві, є одним із засобів фінансового забезпечення стабільності в суспільстві, належної реалізації прав і свобод громадян України у галузі фінансової діяльності. Подальший розвиток інституту фінансово-правової відповідальності вимагає усунення суперечностей, що накопичилися, й невирішених проблем у нормотворчості [109, с. 26].

Багато спірних питань чинного законодавства про фінансово-правову відповідальність є результатом відсутності єдиного теоретичного підходу до поняття фінансово-правової відповідальності, фінансово-правової санкції і фінансового правопорушення тощо. Неналежний рівень правового регулювання, за відсутності такої теоретичної обґрунтованості, призводить до негативних наслідків і різного роду суперечок у цій сфері [109, с. 26].

Притягнення платників податків до фінансової відповідальності зумовлює реалізувати своє право на захист. Саме ця функція дає змогу послідовно розгорнути ланцюг понять предметної податкової сфери, прослідкувати їх зв'язки та взаємозалежності з моменту притягнення платника податку до фінансової відповідальності і реалізації його права на захист. Все це дає можливість створити несуперечливу, логічну послідовність, лише коли платника податку притягнуть до фінансово-

правової відповідальності і тоді в нього виникає потреба реалізовувати захист своїх прав, що й проявляється в оскарженні рішення в адміністративному чи судовому порядку [109, с. 14].

Для того щоб притягнути платника податків до відповідальності існують санкції, які проявляються через норму права, коли відбувається її порушення.

Фінансово-правові санкції застосовуються до колективного прибутку суб'єкта правопорушення, а адміністративні – до особистих доходів посадової особи. Застосування фінансово-правових санкцій тягне негативні для суб'єкта правопорушення наслідки не організаційного характеру, а тільки грошово-майнового тощо та має за мету, на відміну від адміністративних санкцій, не тільки покарання порушника фінансової дисципліни, але й компенсацію презумованої шкоди [109, с. 14].

При цьому А. Монаєнко підкреслює, що проблема визначення правової природи фінансової відповідальності зумовлена недосконалістю фінансового законодавства України, оскільки воно не визначає поняття фінансово-правової відповідальності, хоча і встановлює фінансові санкції [110].

Саме поняття відповідальність за порушення податкового законодавства закріплено у статті 111 ПК України, де визначено його основні структурні особливості: фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність у сфері оподаткування [1].

Так, О.В. Муконін під фінансовою відповідальністю, як окремим видом правової відповідальності, розуміє систему юридичних заходів держави припиняючого та відновлюючого характеру. Така відповідальність передбачена нормами податкового права як гарантія їх дотримання; полягає в примусовому застосуванні до спеціальних суб'єктів правопорушення – платників податків засобів державного примусу; характеризується визначеним колом суб'єктів, серед яких один суб'єкт є зобов'язаним стосовно іншого; має характерний механізм реалізації – здійснюється за допомогою санкцій правових норм і пов'язана з негативними наслідками матеріального і морального характеру для правопорушника; реалізується у

характерних для неї процесуальних формах і має особливі підстави притягнення та настання фінансово-правової відповідальності [111].

Обґрунтовано А.Й. Іванським, що фінансово-правова відповідальність—це державний осуд, що має прояв з точки зору суб'єктивного права як нормативний, формально визначений у фінансовому праві, гарантований і забезпечений фінансово-правовим примусом юридичний обов'язок зазнавати правопорушником заходів державного примусу у вигляді фінансових санкцій (штраф, пеня) за вчинене ним правопорушення у сфері фінансової діяльності [109, с.12]

Досліджуючи питання фінансової відповідальності у правовідносинах, пов'язаних із сферою оподаткування, багато вчених схиляються до думки, що у сучасних умовах сформувався окремий вид відповідальності – податковий. Податкову відповідальність як окрему категорію розглядають по-різному: як комплексний міжгалузевий правовий інститут [112]; як різновид фінансової відповідальності [113]; як самостійний вид відповідальності; як наукову категорію, що розкриває специфіку правозастосування у податкових правовідносинах [114].

Враховуючи специфіку норм податкового права і його всеохоплюючий зміст, який в свою чергу має тісний взаємозв'язок з фінансовим правом, говорити про виокремлення окремо податкової відповідальності під час податково- деліктного провадження на нашу думку, є зовсім не коректне, адже це призведе до створення ще більшого об'єму нормативних актів для кожного окремого з видів відповідальності, яка функціонально не може бути відокремленою від фінансової і діяти в спеціальних нормах притаманним лише їй.

Фінансово-правова відповідальність включає всі ознаки, які характеризують її як юридичну. Саме в рамках загально-правової сутності юридичної відповідальності знаходить своє відображення фінансово-правова відповідальність із характерними для неї видовими ознаками, які обумовлені специфікою фінансового права [109, с. 13].

Можна вести теоретичну дискусію щодо фінансово-правової відповідальності та й серед вчених сформованої правової позиції щодо даного питання не існує, але факт притягнення платників податків до даного виду відповідальності присутній, а платники податку в свою чергу відстоюють свої права за допомогою функції захисту, оскарження рішень контролюючого органу.

Фінансово-правова відповідальність полягає в накладенні обов'язку майнового характеру, який є додатковим, новим, який не існував раніше, до вчинення фінансового правопорушення. Заходи фінансово-правової відповідальності реалізуються через спеціально уповноважені органи, що мають владні повноваження. При цьому, в загальному понятті фінансово-правової відповідальності слід виокремити необхідність несення відповідальності, яка поширюється на всіх її суб'єктів та існує незалежно від наявності факту правопорушення (оскільки регламентується нормативними актами і належить до відповідних моделей поведінки у фінансових правовідносинах), а також саме несення відповідальності, яке має місце після вчинення фінансового правопорушення і виникає безпосередньо для порушника [109, с. 13].

Проблематика фінансової відповідальності активізується в умовах зростаючого обсягу фінансової діяльності держави. З метою підвищення рівня фінансової дисципліни, досягнення мети загальної та приватної превенції правопорушень у сфері мобілізації, розподілу використання грошових фондів держави вкрай необхідним є для суб'єктів господарювання, контролюючих органів та органів судової влади чітке визначення функцій фінансово-правової відповідальності. Автор підтримує твердження В. Нагребального про те, що мета фінансово-правової відповідальності реалізується в функціях [115, с. 58].

Фінансово-правова відповідальність виконує регулятивну, превентивну, відновлювальну, каральну та виховну функції. Ця класифікація відповідає визначеній меті фінансово-правової відповідальності, оскільки функції

фінансової відповідальності не виникають самі по собі. Вони повинні бути обумовлені відповідними цілями, які і визначають її соціальне призначення [109, с. 13].

У науці фінансового права залишається також дискусійним питання про кількість функцій фінансової відповідальності. На думку Е.С. Єфремової, податкова відповідальність виконує відновну, штрафну та попереджувальну функції [116, с. 63]. Н.Ю. Єрпилова визначає три функції: превентивну, захисну та забезпечувальну [117, с. 94]. А.А. Гогі вважає, що податкова відповідальність здійснює каральну, превентивну, відновну та виховну функції [118, с. 59]. А.С. Ємельяно до функції фінансово-правової відповідальності відносить охоронну, регулятивну, виховну, соціально-превентивну, ціннісно-орієнтаційну, системно-правову, функцію підтримання державної влади і місцевого самоврядування, а також фіскальну [119, с. 43].

Екстраполюючи здобутки науковців можемо сказати, що вищеперерахований перелік наведеної класифікації не можна вважати вичерпним, адже сучасні умови розвитку фінансово-правової відповідальності спрямовані здебільш на захист порушених прав, що зумовлено відновлення порушеного права, яке реалізується за допомогою захисної функції, яка в свою чергу дозволяє притягнути вину особу до відповідальності відповідно до закону, а інша платник податку в межах притягнення до фінансово-правової відповідальності, здійснює захист свого порушеного права, що і дає підстави стверджувати про реалізацію захисної функції та її місце з поміж інших функцій.

Проблема відповідальності за порушення фінансового законодавства викликає особливий інтерес в умовах інтенсивного розвитку системи фінансового права та законодавства [120, с. 112].

Нами вже неодноразово говорилося щодо притягнення платників податків до фінансової відповідальності, наявність утворення податково-деліктного провадження, як інституту податкового права, який би виокремив

саме податкові делікти з стадіями, процедурою притягнення винних осіб до фінансової відповідальності. Владна діяльність контролюючих органів безпосередньо пов'язана з істотним обмеженням прав платників податків.

Стадії притягнення платника податків до фінансової відповідальності безпосередньо перетинається з податково-деліктним провадженням. Це зумовлено тим, що матеріали податкової перевірки, служать, зокрема, підставою для порушення податково-деліктних проваджень у справі про фінансові правопорушення.

Стадія притягнення платника податків до податкової відповідальності, як і стадія примусового виконання, є виключно правозастосовною, оскільки передбачає наявність рішення податкового органу про притягнення правопорушника до відповідальності [121, с. 58-59].

Як і в будь-якому іншому провадженні, процедура в провадженні у справі про податкове правопорушення включає ряд стадій.

Виходячи з цього, існує думка, що провадження у справі про податкове правопорушення складається з чотирьох стадій: 1) збір інформації та матеріалів про податкове правопорушення; 2) розгляд справи та винесення рішення; 3) перегляд рішення (залишення рішення в силі); 4) виконання остаточного рішення [122, с. 628]. Таким чином, початком провадження є виявлення податковим органом податкового правопорушення, а закінчується це провадження або добровільною сплатою порушником суми податкової санкції на вимогу податкового органу, або набранням чинності рішенням суду про стягнення податкової санкції, або закінченням строку давності стягнення податкових санкцій [123, с. 158].

Ми в деякій мірі не розділяємо дану точку зору і тому нами запропонована інша класифікація, яка притаманна для податково-деліктного провадження в розрізі реалізації захисної функції. Пропонуємо наступні стадії податково-деліктного провадження під час притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності:

1) встановлення податкового правопорушення є першим кроком при формуванні підстав притягнення платника до фінансової відповідальності. Це здійснюється при контролі поставлення на облік платників податків або ж виявляються правопорушення під час здійснення перевірок чи під час інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів [28];

2) прийняття рішення про застосування фінансової відповідальності – після виявлення особи винною у вчиненні певного правопорушення включається в роботу друга стадія, яка передбачає прийняття рішення контролюючого органу щодо правопорушника, яка полягає в застосуванні до платника податку фінансової відповідальності і певних санкцій, які зобов'язують платника податку вчинити певні дії [28];

3) оскарження рішення про застосування фінансової відповідальності – не завжди правомірні рішення контролюючого органу, які відбуваються на попередніх стадіях зумовлюють сліпо виконувати назавжди правомірні рішення контролюючого органу, що зумовлює платників податків здійснювати захист під час податково-деліктного провадження, щодо неправомірного нарахування податкового зобов'язання відносно платника податку. Все це зумовлює або оскаржити рішення в адміністративному порядку чи судовому на розсуд платника податків [28];

4) виконання рішення про визначення грошових зобов'язань – після використання всіх можливих засобів відстоювання своїх прав, настає остання стадія, яка зумовлює платника податку сплатити певну штрафну санкцію чи навпаки присуджується таке рішення на користь платника податку і тоді такі дії здійснює контролюючий орган щодо неправомірного нарахування податкового повідомлення-рішення [28].

Гостро також постає питання притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності в межах податково-деліктного провадження, адже не є випадковим коли уповноважені органи притягуючи

платників податків до відповідальності застосовують не лише один вид штрафної санкції.

Відповідно до п. 116.2 ст. 116 ПК України за одне податкове правопорушення контролюючий орган може застосувати тільки один вид штрафної (фінансової) санкції (штрафу), передбаченої цим Кодексом та іншими законами України [1].

Таке розуміння цілком відповідає положенням статті 61 Конституції України, якою передбачено, що ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [2].

ДФС України у листі від 14.06.2016 № 6414/П/99-99-10-02-14, пояснила, що вказане правило не поширюється на випадки скасування рішення контролюючого органу, оскільки у такому випадку відсутня повторність. Застосування штрафної санкції, передбаченої Кодексом, у разі скасування податкового повідомлення – рішення у судовому порядку, має здійснюватися виключно за умови наявності ознак складу податкового правопорушення у діях (бездіяльності) платника податків. При цьому таке визначення суми грошового зобов'язання не буде вважатися повторним, оскільки скасування акту суб'єкта владних повноважень як способу захисту порушеного права позивача застосовується тоді, коли спірний акт не породжує жодних правових наслідків від моменту прийняття такого акту [124].

Випадки, коли контролюючий орган повторно застосовує санкції за одне й теж правопорушення, і які явно є неправомірними, необхідно відмежовувати від так званої ідеальної сукупності правопорушень. Вона виникає тоді, коли у одному діянні платника наявні ознаки відразу кількох правопорушень, передбачених ПК України. Так, часто зустрічається ідеальна сукупність складів, передбачених статтями 120 та 123 ПК України [1]. В цьому разі застосування контролюючим органом штрафних (фінансових) санкцій за кожне правопорушення не утворює повторного притягнення до відповідальності та є правомірним [125].

Неоднозначно варто сприймати роз'яснення щодо застосування ст. 121 ПК України [1] якою передбачено відповідальність за порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Зазначаючи, що склад податкового правопорушення у статті 121 ПК України [1] стосується порушення платником податків строків зберігання первинних документів, передбачених саме статтею 44 ПК України [1], контролюючий орган не пояснив, які саме документи маються на увазі.

Справа в тім, що диспозиція ст. 121 ПК України [1] передбачає відповідальність, зокрема, за незабезпечення платником податків зберігання первинних документів, облікових та інших реєстрів, бухгалтерської та статистичної звітності, інших документів з питань обчислення і сплати податків та зборів протягом установлених статтею 44 ПК України строків їх зберігання.

Пунктом 44.1 статті 44 ПК України встановлено [1], що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством (тобто документів, які передбачені в диспозиції статті 121). Але далі, в пункті 44.3 статті 44 вказано[1], що крім документів, передбачених пунктом 44.1 [1], платники повинні зберігати також документи, пов'язані із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Таким чином, з роз'яснення не зрозуміло, незабезпечення зберігання яких саме документів зі статті 44 ПК України [1] тягне за собою відповідальність, що в свою чергу

може призвести до неправильного розуміння закону та необґрунтованого збільшення кількості підстав для відповідальності [125].

Очевидна неоднозначність прописаних законодавцем норм і суперечність їх, призводить до неправомірного притягнення платників податків до фінансово-правової відповідальності, що і змушує реалізувати право на захист від неправомірних дій контролюючих органів.

Фінансові правовідносини через свою природу мають майновий характер, тому правопорушення у цій сфері завжди завдають певної майнової шкоди державі і всьому суспільству в цілому. Відновлення порушеного блага здійснюється за допомогою спеціальних фінансово-правових санкцій. Через майновий характер фінансових правовідносин у конструкції фінансової відповідальності переважають санкції, пов'язані з позбавленнями майнового характеру через грошові фонди правопорушника, а при їх недостатності – шляхом звернення стягнення на інші активи [109, с. 14].

Фінансове правопорушення – це суспільно шкідливе (небезпечне) діяння (дія або бездіяльність), протиправне (таке, що порушує норми фінансового законодавства), винне діяння деліктоздатного суб'єкта (фізичної чи юридичної особи), яке зазіхає на фінансові інтереси держави і суспільства, що охороняються законом, і за яке встановлено фінансово-правову відповідальність [109, с. 18-19].

Склад фінансового правопорушення є критерієм достовірної кваліфікації вчиненого діяння і, відповідно, обґрунтуванням застосування фінансово-правових санкцій. Наявність у протиправному діянні сукупності суб'єктивних та об'єктивних ознак є основною юридичною підставою для притягнення суб'єкта фінансових правовідносин до фінансово-правової відповідальності. Широке коло суб'єктів фінансово-правової відповідальності свідчить про різноманітність та різноплановість правовідносин, що захищаються, в системі фінансового права [109, с. 19].

Викликає здивування і те, що на законодавчому рівні лише до відповідальності контролюючі органи можуть притягти платника податку, а

зворотної процедури відповідальності контролюючого органу за неправомірні дії до такого притягнення законодавцем не регламентовано.

Враховуючи такі обставини, платник податку має право реалізувати захист свої прав від неправомірного притягнення до відповідальності, адже він вже знаходиться не в рівноправному становищі з контролюючим органом.

Як влучно зазначено науковцем Ю.В. Оніщиком, наявність вини – загальний і загально визначений принцип юридичної відповідальності у всіх галузях права, тому вина суб'єкта податкового правопорушення в обов'язковому порядку підлягає доказуванню не залежно від її згадування в нормативному акті, а будь-які виключення повинні бути законодавчо закріпленні [126, с. 67].

Фінансово-правова відповідальність, з точки зору об'єктивного права, виникає з моменту її закріплення у фінансовому законодавстві. З точки зору суб'єктивного права, дослідження фінансових процесуальних норм дозволило виокремити у дослідженні три стадії фінансово-правової відповідальності: 1) фіксація факту фінансового правопорушення і кваліфікація діяння; 2) притягнення до відповідальності; 3) реалізація заходів несприятливого для порушника характеру [109, с. 23,24].

Відповідно до ст. 19 Конституції України органи державної влади, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [2].

Але в реальності відбувається зловживання цією нормою і платник податку стає жертвою таких дій, змушений витратити свій час аби захистити неправомірне притягнення до фінансово-правової відповідальності. Неправомірні дії ДФС завдають не лише незручностей в функціональній роботі платника, а й наносять матеріальні збитки з чим важко погодитися.

Платник податку під час притягнення до фінансово-правової відповідальності реалізує своє право на захист, якщо дії платника є правомірними, тому він відстоює своє право доведення правових мотивів та в

іншому випадку, здійснює захисту свого права оскарженням дій уповноваженого органу, що часто перебігає в податково-деліктне провадження, адже досягнути компромісу досудового врегулювання вкрай буває тяжко.

Оскарження рішення до вищестоящего органу не завжди дає позитивний результат, тому наступним видом захисту свого права під час притягнення до фінансово-правової відповідальності є звернення до судових органів, але зазвичай процедура судового захисту прав платників податків не є екстраполюючи швидкою. Тому в більш розвинених країнах світу існують такі альтернативні вирішення спорів під час фінансово-правової відповідальності, як медіація – перевагою є швидке врегулювання спору.

Поряд з цим, слід зазначити, що є і твердження про необхідність прийняття окремого законодавчого акту щодо фінансової відповідальності в залежності від тієї чи іншої сфери фінансово-правового регулювання (наприклад, Закон України «Про фінансову відповідальність за порушення бюджетного законодавства») [127, с. 14].

З огляду на викладене, вважаємо, що необхідно розробити та прийняти окремий законодавчий акт щодо фінансової відповідальності, який буде регламентувати всі сфери фінансово-правового регулювання. Уніфікований підхід правової регламентації відносин у зв'язку з вчиненням фінансового правопорушення у сфері публічних фінансів, єдина фінансово-правова термінологія, чітко визначені фінансові правопорушення та фінансові санкції, одноманітний механізм регулювання процедурно-процесуального забезпечення фінансово-правової відповідальності – це вирішення існуючих проблем навколо інституту фінансово-правової відповідальності [128, с. 160].

Враховуючи дану пропозицію науковця, вважаємо, що це є слушною ідеєю яка б спростило для платників податків механізм пошуку відповідних норм для реалізації захисної функції під час притягнення до фінансово-правової відповідальності.

Досліджуючи питання реалізації захисної функції під час фінансово-правової відповідальності прослідковується взаємозв'язок між притягненням платників і відстоюванні останні своїх прав, що і породжує існування функції захисту, яка реалізовується всіма незабороненими способами на захист.

Але як доказати усний факт існування і захисти своє право це вже постає питання, з письмовим прийнятим рішенням – зрозуміло, а факт доведення усних неправомірних дій фіскальних органів потребує значного правового обґрунтування. Ефективність реалізації захисту залежить від регламентованого законодавства від чітких фінансово-правових норм. Щоб функціонування норм було дієвим необхідно передбачити не лише способи реалізації, а також підстави для неправомірного застосування, а прийняття законодавства такого рівня, яке б суттєво могло б допомогти в дієвій реалізації захисту від правопорушень фіскальних органів.

Рішення про нарахування пені та застосування штрафів, передбачених, зокрема, пп. 2 та 5 розд. VII Інструкції № 449, приймається за встановленою формою у двох примірниках:

1) перший примірник рішення протягом трьох робочих днів із дня його винесення надсилається платнику у порядку, встановленому для надсилання вимог, або вручається під підпис керівнику або головному бухгалтеру платника, банку чи фізичній особі – платнику єдиного внеску[129];

2) другий примірник залишається в фіскальному органі [129].

Рішення про нарахування пені та застосування штрафів вважається надісланим (врученим) юридичній особі або відокремленому підрозділу, якщо його передано службовій особі такого платника єдиного внеску під підпис або надіслано листом з повідомленням про вручення. Рішення про застосування штрафів вважається надісланим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено особисто такій фізичній особі або її законному представникові чи надіслано листом на її адресу за місцем проживання або останнього відомого її місця перебування з повідомленням про вручення [129].

Якщо платник на день надсилання йому фіскальним органом рішення про нарахування пені та застосування штрафів не повідомив в установленому порядку про зміну місцезнаходження (місця проживання), рішення вважається належним чином врученим навіть у разі його повернення як такого, що не знайшло адресата [129].

У разі коли неможливо вручити платнику єдиного внеску рішення про нарахування пені та застосування штрафів поштою у зв'язку з його відсутністю за місцезнаходженням (службових осіб платника єдиного внеску за його місцезнаходженням), відмовою службових осіб платника єдиного внеску прийняти рішення, рішення про нарахування пені та застосування штрафів вважається врученим платнику єдиного внеску у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення [129].

Рішення контролюючого органу про нарахування пені та/або застосування штрафів є виконавчим документом. У разі якщо платник ЄСВ чи банк отримали рішення про нарахування пені та/або застосування штрафів і не сплатили зазначені в них суми протягом десяти календарних днів, а також не оскаржили це рішення чи не повідомили у цей строк відповідний контролюючий орган про його оскарження, таке рішення передається для виконання органу державної виконавчої служби або до органів Казначейства [129].

Суми штрафів та нарахованої пені, застосованих за порушення порядку та строків нарахування, обчислення і сплати єдиного внеску, стягуються в тому самому порядку, що і суми недоїмки із сплати єдиного внеску. Суми штрафів та нарахованої пені включаються до вимоги про сплату недоїмки, якщо їх застосування пов'язано з виникненням та сплатою недоїмки [129].

Строк давності щодо нарахування, застосування та стягнення сум недоїмки, штрафів та нарахованої пені не застосовується [129].

На нашу думку, застосування пені і штрафів за одне правопорушення є незаконним п.111.2 ПК України, зазначає, що пеня є різновидом фінансових санкцій. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [1]. При застосуванні одного з виду фінансових санкцій треба контролюючим органам враховувати справедливість і розумність, керуючись нормами законодавства з урахуванням відповідної кваліфікації фінансового правопорушення.

Платникам податків під час притягнення до фінансово-правової відповідальності, слід керуватися захисною функцією, яка реалізується під час фінансово-правової відповідальності з урахуванням наступного:

1) адміністративно оскаржити неправомірне рішення в загальному порядку, хоча, як свідчить практика такого застосування позитивного результату можна не дочекатися, а час буде втрачено;

2) оскаржити дії в судовому порядку щодо неправомірності застосування фінансових санкцій з вимогою призупинення дії податкової вимоги;

3) якщо вже є розрахована сума шляхом складання податкового повідомлення-рішення, то можна оскаржити його як в загальному так і в судовому порядку, даний варіант є позитивним для платника податку, адже в даному випадку відбувається узгодженість в такому нарахуванні до моменту набрання судового рішення;

4) також, як варіант можна сплатити штрафні санкції з подальшим їх оскарженням.

Очевидно, що прогалини на законодавчому рівні створюють не зручності для платників податків і в той же час вони втрачають певні матеріальні блага, але реалізація захисної функції під час притягнення до фінансово-правової відповідальності, як і послідовні стадії дає можливість захистити своє право і відтворити попередній стан за допомогою нормативної основи і функціональних засад, які в подальшому можуть бути використані для удосконалення механізму з захисту прав платників.

2.3. Реалізація захисної функції під час оскарження рішень контролюючих органів

Однією з передумов правової держави, а відтак і забезпечення справедливості в сфері захисту прав платників податків є демократичні засади для захисту прав платників податків від неправомірних дій чи бездіяльності контролюючих органів. В нинішніх умовах розвитку, необхідне сприяння контролюючими органами захисту платників податків, як елемент розвитку демократичного суспільства.

Представники українського бізнесу не відчують особливих змін у податковій системі. Про це свідчать результати опитування «Податковий індекс», яке Європейська Бізнес Асоціація (ЄБА) регулярно проводить серед експертів компаній-учасників. За даний період прояви фіскального тиску відчули на собі 29% опитаних (дані попереднього періоду збігаються). 28% повідомили про те, що тиск майже відсутня, і 18% експертів взагалі не зіткнулися з цим явищем протягом досліджуваного періоду. Результати опитування показали, що кількість незадоволених якістю податкових сервісів залишилася такою ж, як і в минулому році - 24%. Зате 35% опитаних підтвердили, що задоволені якістю податкового обслуговування, і ще 41% продемонстрували нейтральне ставлення. Як виявилось, 87% експертів вважають, що податкове законодавство України вимагає сумлінного виконання норм чинного законодавства, і тільки 21% переконані, що необхідні радикальні зміни. В опитуванні взяли участь 104 експерта Податкового комітету Асоціації [130].

Враховуючи дослідження проведені Європейською Бізнес Асоціацією, можемо сказати про відсутність належної взаємодії між контролюючими органами та платниками податків [131, с. 119].

Результати опитування очевидні, незадоволеність платників податків обумовлена і іншими чинниками такими як блокування податкових накладних і сьогодні це є нагальним питанням.

Наприклад, у 2017 році ДФС України розглянуто 9332 первинні та повторні скарги на 13968 податкових повідомлень-рішень на загальну суму 42066,8 млн. грн. За результатами розгляду: залишено без змін 12248 податкових повідомлень-рішень на суму 38326,9 млн. грн.; скасовано повністю 1161 податкове повідомлення-рішення на суму 2323,2 млн. грн.; скасовано частково 559 податкових повідомлень-рішень на суму 1416,7 млн. грн [132, с. 93].

Проблема можливості у суб'єкта права мати змогу запобігти порушенням прав їх поновити, а також компенсувати всі збитки на сьогоднішній день є одною з найактуальніших [133, с. 479].

Дослідженню питань, пов'язаних із визначенням особливостей доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів, присвячені наукові праці: Е.М. Ашмаріної, Ю.В. Боднарук, Б.Е. Деготь, М.В. Карасьова, І.Є. Криницького, В.Є. Кузнеченкова, М.П. Кучерявенка, К.В. Мінаєвої, О.М. Мінаєвої, Є.М. Смичка, Є.А. Усенка та інші автори.

Щодо співвідношення адміністративної і судової форми захисту в науковій літературі існують різні точки зору. Одна група авторів відзначає низьку ефективність позасудових процедур врегулювання податкових спорів (О.М. Пасенюк [134], І.В. Цветков [135, с. 48], С.Г. Пепеляєв [136, с. 565] та інші автори.

Авторами обґрунтовується, що перевагами судового захисту є відносна об'єктивність розгляду спору внаслідок його розгляду поза податковим відомством, можливість вжиття судом заходів із забезпечення позовних вимог. Науковці відзначають, що відсоток задоволення вимог платників податків у судовому порядку набагато вищий, ніж в адміністративному. Особливо це набуває великого значення у огляду на обов'язковість виконання судових рішень та можливість платника податків отримати виконавчий лист після набрання судовим рішенням законної сили [128, с. 174].

Інша група науковців, констатує ефективність позасудового способу захисту прав платника податків (К. П. Кучер [137, с. 108], А. С. Захаров [138, с. 16] та ін. серед його переваг називають простоту і оперативність розгляду; відсутність сплати державного мита; можливість визначити позицію вищестоящего податкового органу. При цьому А. С. Захаров зауважує, що ефективність позасудового механізму відстоювання прав платників податків безпосередньо залежить від сумлінності виконання ними обов'язків, встановлених чинним законодавством про податки і збори [138, с. 175].

Ще одна група авторів, серед яких М. П. Кучерявенко, К. В. Мінаєва, О. М. Мінаєва, Є. М. Смичок, Є. А. Усенко, висловлюють думку, що кожен із цих способів захисту може бути ефективним. Порівнюючи адміністративний та судовий способи оскарження, Є. М. Смичок констатує, що безсумнівний плюс першого – це те, що він є швидшим, а рішення, прийняті за результатами такого розгляду, набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню податковими органами нижчого рівня [139, с. 82].

Однією з найважливіших складових податкового права вважається захист прав платників податків. Обумовлено це тим, що надання платникам податків гарантій захисту їхніх прав слугує необхідною умовою демократичної податкової системи. Від якості виконання цієї функції податковими службами безпосередньо залежить стан дотримання громадянами податкової дисципліни та повноти надходжень до бюджету [132, с. 11].

З-поміж прав платників податків, визначених ст. 17 ПК України, передбачено право платника податків реалізувати захисну функцію оскаржувати в порядку, передбаченому ПК України рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [1]. Відповідно до ст. 56 ПК України рішення, прийняті контролюючим (податковим) органом, можуть бути оскаржені в досудовому (адміністративному) та судовому

порядку, саме через ці два прядка реалізується захисна функція під час оскарження рішень контролюючих органів [1].

Робити висновки щодо оскарження контролюючих рішень передбачених в судовому або ж позасудовому порядку та про перевагу одного способу над іншим є недоречним. Але навіть з офіційних даних ДФС очевидно, що більшість оскаржуваних рішень платників податків при їх судовому розгляді лишає переважне право на користь ДФС.

Платники податків мають реалізувати своє право на захист порушених прав і це передбачено законодавчо, а саме поняття оскарження рішень контролюючих органів надано у пп. 14.1.7. п. 14.1. ст. 14 ПК України, відповідно до якої це оскарження платником податку податкового повідомлення -рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені ПК України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [1].

На законодавчому рівні нажаль відсутній перелік рішень, які можуть бути оскаржені, що породжує неоднозначні судові рішення з приводу цього і стає проблемою для реалізації свого права на захист платниками податку.

Прикладом цього є відсутність єдиної позиції Верховного Суду щодо можливості оскарження наказу про призначення податкової перевірки одному випадку (постанова від 02.05.2018 р. у справі № 804/3006/17) Верховний Суд визнає за платником податків право на оскарження такого наказу [140], зазначаючи, що з наказом про перевірку, відомостями про дату її початку та місце проведення платник має бути ознайомлений у встановлений законом спосіб до її початку, а невиконання цих вимог призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої. Однак в інших аналогічних випадках Верховний Суд (постанова від 13.03.2018 р. у справі № 804/1113/16) вказує, що позови платників податків, спрямовані на оскарження рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контролюючих органів

щодо призначення та/або проведення перевірок можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки.

В іншому разі в задоволенні відповідних позовів має бути відмовлено, оскільки правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платників податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки [141].

Є багато законодавчих прогалин, які суперечать певним правовим мотивам і лишають негативний відбиток не лише судової неоднозначної практики, а й створюють недовіру до контролюючих органів.

Пропонуємо зосередити увагу на адміністративному оскарженні рішень і потім розглянути судовий порядок оскарження за допомогою яких і реалізується захисна функція.

Адміністративне оскарження передбачає подання скарги на рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень. М. Карасьова розглядала таку скаргу у двох аспектах. По-перше, як відомості стосовно порушення органами публічного управління певних вимог нормативно-правових актів; по-друге, це метод захисту прав та законних інтересів громадян від порушень закону, які допускають посадові особи органів публічного управління [142, с. 25].

Право на подання скарги є необмежуваним і невідчужуваним правом особистості, передбаченим Конституцією України. Стаття 55 Основного Закону закріплює обов'язок органів державної влади та посадових осіб надання у встановлений термін обґрунтованої відповіді на скарги [2].

Сутність процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу полягає в тому, що конфлікт, який виник між сторонами податкового правовідношення – платником податків як зобов'язаною стороною та контролюючим органом уповноваженим

правомочною стороною державою здійснювати функції щодо справляння податків, долається самими сторонами без втручання третьої особи [143]. Тобто це досудове врегулювання спору на рішення уповноваженого фіскального органу, яке подається платником податків до вищестоящего фіскального органу.

В податковому законодавстві адміністративний порядок оскарження не визначено як обов'язкову досудову процедуру, відтак подача скарги до контролюючого органу вищого рівня не виключає права на наступну подачу аналогічної скарги до суду. Платник податків одночасно з поданням скарги контролюючому органу вищого рівня зобов'язаний письмово повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання або прийнято інше рішення, про оскарження його податкового повідомлення-рішення або будь-якого іншого рішення [1]. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [1].

Наразі адміністративний (досудовий) порядок вирішення податкового спору вважається таким, що має альтернативний, необов'язковий і субсидіарний характер, адже вибір такого порядку вирішення спору здійснюється за особистою дискрецією право зобов'язаного суб'єкта податкових відносин [144, с. 18].

ДФС України також впровадила новий сервіс подання скарги на рішення комісій, які приймають рішення стосовно реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, в електронному вигляді запроваджено відповідно до Порядку розгляду скарг на рішення комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 р. №117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової

накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [145].

Ніби нові зміни мали покращити і спростити ситуацію, але це тільки на перший погляд здалося так. Варто тільки поглянути на п.п. 56.23.2 ПК України, де встановлюються особливості оскарження цих специфічних рішень. Скрізь вживається слово «рішення» в однині. Податкова накладна та розрахунки коригування не стали винятком. І ситуація не міняється, навіть якщо ми заглибимося подалі у ПК України. У той же час побічно про можливість винесення «часткового» рішення може свідчити положення п. 56.6 ст. 56 ПК України, у яких згадується повне або часткове незадоволення скарги. Це також поширюється на рішення пов'язані з податковою накладною та розрахунками коригування, виходячи з положень п. 56.23 ст. 56 ПК України [1].

Водночас, якщо практика прийняття рішень комісією ДФС України та їхнє адміністративного оскарження вже почалася складатися, то судові рішення у цих категоріях справ лише нещодавно почали прийматися та опубліковуватися в Єдиному державному реєстрі судових справ [146, 132]. Першим таким судовим рішенням щодо відновлення реєстрації податкової накладної є постанова Рівненського окружного адміністративного суду від 17.08.2017 р. у справі № 817/1147/17 [147], у якому суд скасував рішення комісії ДФС України про відмову у реєстрації податкової накладної та зобов'язав ДФС України зареєструвати таку податкову накладну.

Окрім того, що це рішення суду є першим з опублікованих, воно також цікаве тим, що в його мотивувальній частині зазначений висновок про невідповідність фактичних форм та змісту повідомлень про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування або відмови у відновленні їх реєстрації вимогам п. 201.16 ст. 201 ПК України [1]. Зважаючи на висновки суду щодо якості оформлення рішень контролюючого органу, в аналогічних категоріях справ платникам податку на додану вартість можна

порекомендувати заявляти також клопотання про винесення окремої ухвали в порядку.

Таким чином, контролюючий орган можна буде змусити не лише відновити реєстрацію заблокованої податкової накладної, а й зобов'язати виправити системні помилки (наприклад, щодо невідповідності форм квитанцій вимогам ПК України), що ускладнюють роботу платникам податку на додану вартість [148].

Тобто, реалізація захисної функції здійснюється шляхом подання до вищестоящего контролюючого органу скарги про перегляд податкового повідомлення-рішення і винесення останнім справедливого рішення щодо платника податку, яке здійснюється досудовим врегулювання спору. Але попри наведені вище нововведення платникам податків реалізувати своє право на захист одне з нелегких питань.

Несправедливо винесенні рішення, змушує платника податку реалізовувати своє право шляхом подання позову до суду.

У ст. 124 Конституції України закріплено доктринальний принцип про те, що юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі [2]. Ця засада пов'язана зі створенням у державі умов для реалізації конвенційного положення, встановленого п. 1 ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [149], щодо забезпечення кожному всебічного, повного, об'єктивного і справедливо судового розгляду.

Предметом податкового спору за визначенням Д.М. Цвірі є діяння (дія або бездіяльність, у тому числі прийняття податкового рішення), яке, на думку однієї зі сторін, порушує її суб'єктивні права та інтереси, вчинене межах податкових правовідносин, та обмежене податковим і адміністративним процесуальним законодавство [150, с. 47].

В.С. Кіценко вважає, що предмет податкового спору становлять суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а також законність правових актів контролюючих (податкових та митних)

органів, що пов'язані із встановленням або застосуванням податково-правових норм [151, с. 10]

Проф. І. Л. Самсін рішення податкових органів відносить до юридичних фактів як елементу механізму вирішення податкових спорів [152, с. 7].

Звернення до суду для захисту своїх прав виступає невід'ємним складовим елементом правового статусу людини та громадянина. Загальна декларація прав людини ООН 1948 р. в ст. 10 передбачає, що кожна людина, 56 для визначення її прав і обов'язків має право, на основі повної рівності, на те, щоб її справа була розглянута прилюдно і з додержанням усіх вимог справедливості незалежним і безстороннім судом [153].

Законом України «Про судоустрій і статус суддів», передбачено систему судоустрою, яку складають:

- 1) місцеві суди;
- 2) апеляційні суди;
- 3) Верховний Суд [154].

Місцевими загальними судами є окружні суди, які утворюються в одному або декількох районах чи районах у містах, або у місті, або у районі (районах) і місті (містах) [154]. Даний суд розглядає податкові спори і є судом першої інстанції. В разі не задоволення вимог платника податку чи контролюючого органу, вказані суб'єкти можуть подавати апеляційну скаргу до апеляційного суду. На рівні суддів національної системи останньою інстанцією виступає Верховний суд. Верховний суд має окрему касаційну палату з податків і зборів, а також інших обов'язкових платежів.

На нашу думку, це є вдосконаленням в судовій системі, адже враховуючи специфіку податкових норм було б доречно мати такі палати розгляду починаючи з місцевих суддів, а не лише обмежуючись Верховним Судом.

Так, протягом 2019 року Верховний Суд демонстрував неабияку продуктивність, скасовуючи застарілу судову практику та формулюючи нові

підходи до вирішення податкових спорів на користь платників податків [155].

Тривалий час Верховний Суд України дотримувався усталеної практики щодо належного засобу захисту та способу повернення переплати з податку у вигляді «зобов'язання податкового органу підготувати висновок для казначейства про повернення податку». Однак, такий спосіб захисту не можна було вважати належним та ефективним, оскільки навіть після отримання позитивного судового рішення контролюючий орган, на жаль, було неможливо змусити його виконати, а саме: підготувати висновок про повернення належних платнику податків коштів [155].

Однак, під час судового засідання Постанова ВП ВС від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15 щодо нового механізму отримання бюджетного відшкодування Верховний Суд нарешті враховував позицію платника податків та відновив справедливість [156].

Зокрема, Верховний Суд зазначив наступне: правосуддя за своєю суттю визнається таким лише за умови, що воно відповідає вимогам справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах (абзац 10 пункту 9 Рішення Конституційного Суду України від 30 січня 2003 року N 3-рп/2003) [157].

Тому Велика Палата ВС дійшла висновку, що за відсутності механізму реального відшкодування платнику податків узгодженої суми бюджетного відшкодування вказаного податку на користь позивача підлягає стягненню з Державного бюджету України через ГУ ДКС України у м. Києві заборгованість бюджету із відшкодування податку на додану вартість [155].

Отже, в таких умовах особливого значення набуває вибір оптимальних засобів боротьби з неправомірними діями різних суб'єктів податкових правовідносин стосовно платників податків, важливе місце серед яких посідають правові засоби [158, с. 6].

Ще одним доволі неочікуваним рішенням на користь платників податків є Постанова ВС від 2 квітня 2019 року № 822/1878/18 щодо критеріїв блокування податкових накладних, що критерії блокування податкових

накладних [159], викладені в листі ДФС, не є нормативно-правовим актом у розумінні статті 117 Конституції України, а відтак, не є джерелом права відповідно до статті 7 КАС України [155].

Відповідно до п. 201.16 ст. 201 ПКУ реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених КМУ [1].

Таким чином, підстави для призупинення реєстрації податкових накладних також мають бути визначені Кабміном. Натомість, фактично підстави для призупинення реєстрації податкових накладних встановлені Державною фіскальною службою в листі № 959/99-99-07-18 від 21.03.2018 [155]. Тому проаналізована судом ситуація була визнана незаконною щодо блокування податкових накладних, а зупинка реєстрації податкових накладних – неправомірною.

Враховуючи, що більшість судових рішень приймаються на підтримку контролюючих органів, платники податків звертаються до Європейського суду з прав людини, адже вважають рішення цього суду гуманними і справедливими.

Незважаючи на порівняно невелику практику вирішення спорів у сфері оподаткування, певна кількість розглянутих ЄСПЛ подібних справ стосується безпосередньо України: - справа «Козинець проти України» стосовно порушення ст.3 ЄКЗПЛ в сенсі її процесуального аспекту [160]; - справи «Назарчук проти України» [161] та «Ракітін проти України» стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.13 ЄКЗПЛ [162]; - справа «Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України» стосовно порушення п.1 ст.6 та ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ [163]; - справа «Інтерсплав проти України» стосовно порушення ст.1 Протоколу № 1 до ЄКЗПЛ [164].

Хочеться зазначити, що багато платників податків не подає позов до суду в зв'язку з матеріальним становищем, незнанням схеми подання такої заяви, невпевненості у вирішенні спору на його користь чи навіть у

виснаженні всіх національних засобів захисту, які не дають бажаного результату.

Враховуючи вищевикладені матеріали, статистичні дані, хочемо зазначити, що контролюючі органи і платники податку не перебувають в рівній мірі справедливості під час вирішення судових питань, що і зумовлює останніх захищати своє право шляхом оскарження рішення в досудовому порядку чи судовому. Тому на державному рівні має бути вироблений механізм прийнятих рішень судом, які б не створювали колізії під час винесення по одній справі різних рішень.

На даний час ситуація складається не на користь платника податків, а для відстоювання своїх прав потрібно витратити багато часу і зусиль, аби захисна функція в повній мірі здійснила своє втілення. Зважаючи на перманентне оновлення законодавства і нові зміни, можемо прослідкувати лише неузгодженість норм, які визивають казуальні суперечності серед платників податків. Вважаємо, що законодавства має бути доступним для платників податків, а рішення суду і контролюючих органів справедливими.

По-перше вважаємо доречним внести зміни до ПК України, щодо оскарження не лише рішень контролюючих органів, а і бездіяльності, що на зараз оскаржується лише в судовому порядку.

По-друге створити на місцевому рівні фіскальний суд, обґрунтовуючи це не лише казуальними рішеннями суддів, а й специфікою норм податкового права, враховуючи наступне:

- а) наявністю спеціальних норм, що встановлюють особливий порядок розгляду скарг платників податків;
- б) встановленням тільки письмової форми подання скарг на бездіяльність контролюючого органу;
- в) спеціальний строк подання скарг на неправомірне рішення контролюючого органу;
- г) специфікою юридичних наслідків подання скарг на рішення контролюючого органу;

д) специфікою варіантів рішень, що приймаються судом.

Надані пропозиції спростять сам механізм реалізації захисної функції під час оскарження рішень контролюючих органів та вибудують дієвий механізм щодо відстоювання прав платниками податків.

Висновки до розділу 2

1. Податкове правопорушення включає податковий делікт під яким слід розуміти протистояння правових позицій сторін податково-деліктних відносин, що має певну юридичну форму вираження. Ознаками податково-деліктного спору є: а) даний спір виникає між учасниками податково-деліктних відносин, тобто обов'язковою стороною спору виступає орган державної влади; б) предметом податково-деліктних спорів виступають рішення, дії чи бездіяльність владних суб'єктів податково-деліктних відносин; в) підставою таких спорів виступають дійсні чи уявні порушення.

2. Потенційними учасниками податково-деліктних правовідносин є суб'єкти реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні, яких класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні віднесено: платник податків; податковий агент; представник платника податків; представник податкового агента. До спеціальних суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні віднесено: суд, рада бізнес-омбудсмена, експерт, аудиторські фірми.

3. Провадження у справі про податкове правопорушення складається з чотирьох стадій: 1) збір інформації та матеріалів про податкове правопорушення; 2) розгляд справи та винесення рішення; 3) перегляд рішення (залишення рішення в силі); 4) виконання остаточного рішення. Початком провадження є виявлення податковим органом податкового

правопорушення, а закінчується це провадження або добровільною сплатою порушником суми санкції на вимогу податкового органу, або набранням чинності рішенням суду про стягнення санкції, або закінченням строку давності стягнення санкцій.

4. Реалізація захисної функції здійснюється в досудовому так і в судовому порядку, але на сучасному етапі механізм такої реалізації потребує докорінних змін, адже на сьогодні він майже є неіснуючим, про що свідчать офіційні дані отриманні від ДФС України та рішення суду.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ В ПОДАТКОВО-ДЕЛІКТНОМУ ПРОВАДЖЕННІ

3.1. Зарубіжний досвід реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні

Розробка подальших досліджень реалізації захисної функції під час податково-деліктних проваджень неможлива без врахування зарубіжного досвіду, метою вивчення якого є врахування як позитивного так і негативного досвіду, а також тенденцій функціонування в зарубіжних країнах цього питання. Ґрунтовні дослідження податкового законодавства інших держав, дозволяють запропонувати напрями розвитку національної системи, у тому числі й шляхом рецепції правових інститутів, стадій та процедур, які характерні податково-деліктним провадженням та довели свою ефективність в показниках міжнародного досвіду.

Встановлення податків та зборів різних країн суттєво відрізняється від України, це насамперед пов'язано з впливом різних факторів, а саме правової культури, системи оподаткування, свідомістю громадян щодо сплати податку [165, с. 62]. Однак зміни соціально-економічних умов вимагають розробки науково обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності існуючого правового регулювання справляння податків в сучасних умовах [166, с.66]. На жаль, наявність формального закону не вирішує проблеми. [167, с.5].

Проблемі реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження приділено достатньо уваги, зокрема у працях В.Л. Андрущенка, О.М. Бандурки, О.Д. Данілова, М.І. Карліна, В.І. Теремецького, Н.М. Ткаченка та інших вчених.

Проблемним питанням щодо вирішення податкових спорів і застосування міжнародного досвіду в даній сфері присвячена значна кількість наукових праць зокрема С. Алексєєва, Л. Заводської, І. Коліушко, А. Колодія, Р. Куйбіди, Д. Мулявки, С. Пацурківського, Ю. Педько, А. Селіванова, Ю. Стефаник, В. Тильчика та інших.

У документі під назвою «Права та обов'язки платників податків. Практична записка», який розробив Форум з податкового адміністрування Комітету з фіскальних питань Організації економічного співробітництва та розвитку, вказано, що платники податків мають право на розумну допомогу з боку податкових органів [168].

Для здійснення реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження у США існують центри надання допомоги платникам податків Податкового Управління США (IRS). Центри надання допомоги платникам податків є місцями індивідуальної допомоги, якщо особа вважає, що існуюче питання, пов'язане з податками, не може бути вирішене ні по Інтернету, ні по телефону і бажає особистої зустрічі з консультантом. Якщо ж платник податку проживає за межами Сполучених Штатів, то він може звернутися в одне з чотирьох посольств і консульств США, де постійно працюють співробітники Податкового управління США (IRS). У цих відділеннях дадуть відповідь на питання щодо оподаткування, допоможуть з податковим рахунком або з поверненням переплачених податків, а також у підготовці податкових декларацій за поточний і попередній податкові роки. У деяких посольствах і консульствах є фахівці, які пройшли навчання у Податковому управлінні США (IRS) та які надають допомогу безкоштовно і без попереднього запису для врегулювання питань, що стосуються податків. Платники податків, які перебувають за межами США, можуть також звертатися до Податкового управління США (IRS) поштою [169].

На Національне податкове відомство Швеції також покладено обов'язок надання захисту прав платникам податків, адже податкове законодавство країни є досить громіздким та складним. Основна увага приділяється масово-

роз'яснювальній та консультативній роботі. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу. Протягом місяця лише сайт Гетеборзького регіонального податкового управління в Internet відвідують 100 тис. осіб [170].

Переважно в більшості країн світу є податковий омбудсмен. 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, як наприклад в Канаді [171].

До повноважень омбудсмена Канади входить розгляд скарг населення, що стосуються послуг податкового відомства (наприклад, затримки, помилки, інформація, що вводиться в оману, грубість персоналу), надання громадськості інформації про процес розгляду скарг. У той же час, повноваження податкового омбудсмена строго обмежені. Наприклад, він не вправі займатися скаргами, що стосуються податкової політики, податкового закону або рішень суду. Крім того, омбудсмен може приступати до розгляду справи тільки після того, як всі існуючі процедури по вирішенню скарг Агентства з податків Канади були вичерпані [171].

В Австралії омбудсменом є незалежний чиновник, уповноважений розглядати скарги на дії більшості державних установ федерального рівня, включаючи Податкове управління. Омбудсмен є незацікавленою особою, яка в своїх рішеннях керується принципами справедливості. Він проводить розслідування та вживає заходів щодо заяв, які стосуються низки питань податкового законодавства [172].

Маючи широкі повноваження при розгляді скарг, 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 управління (іншої державної установи) помилковим, необґрунтованим, несправедливим або дискримінаційним. Якщо омбудсмен дійде висновку, що службовці державної установи допустили помилку, він може рекомендувати відповідній установі виправити

її, або запропонувати свій варіант вирішення проблеми (наприклад, запропонувати установі пояснити свої дії або вибачитися, прийняти нове або змінити попереднє рішення, анулювати борг або виплатити компенсацію) [173].

Враховуючи позитивний досвід зарубіжних країн з створення податкового омбудсмена, вважаємо за доцільне запровадити інститут податкового омбудсмена в Україні, який би здійснював розгляді скарг і апеляцій платників податків на дії чи бездіяльність, а також рішення контролюючих органів, про це свідчить наступне.

Не зважаючи на те, що в Україні існує інститут ради бізнес омбудсмена. У VI кварталі 2019 року Рада бізнес-омбудсмена отримала 412 скарг від бізнесу і відкрила 249 справ. Переважна більшість, а це 84% заявників, - українські компанії. Найчастіше зверталися за допомогою: оптовики (27%), виробники (16%), фізичні особи-підприємці (10%), представники нерухомості і будівництва (10%), агробізнесу та гірничодобувної промисловості (8%). Податкові питання становлять на розгляді Омбудсмена (62%). Підприємці менше стали скаржилися на податкові перевірки, податкові кримінальні справи і анулювання реєстрації платника ПДВ. Єдиний предмет, за яким зросла кількість скарг - блокування податкових накладних. Багато компаній скаржаться на внесення їх до списку ризикових платників податків без конкретних пояснень з боку держорганів [105].

Найбільший приріст припав на 2017 рік та був пов'язаний з провадженням системи зупинення реєстрування електронних накладних. Потім ситуація нормалізувалась – у 2019-2020 році надійшла приблизно однакова кількість скарг (1646 та 1737 скарг відповідно). За перший неповний квартал 2021 року їх наразі 260, але, скоріш за все, буде близько [174].

Враховуючи чисельні звернення платників податків, які прослідковуються в вищенаведеній статистиці, очевидно нашій державі бракує саме податкового омбудсмена, адже із 100% справ, які надходять до

бізнес омбудсмена, лише 38% відсотків не стосуються податкових питань, всі решта відносяться саме до розгляду скарг платників податків.

Разом з тим, для уникнення потенційних конфліктів інтересів між платниками податків та контролюючими органами інститут податкового омбудсмена необхідно створити, як окрему незалежну установу, підзвітність і підконтрольність якої не буде поширюватися на Міністерства фінансів України. Адже функції даного інституту мають бути зосереджені лише в податкового омбудсмена за для ефективного виконання повноважень під час реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

З огляду на особливість створення даного інституту, його фінансування має регулюватися на законодавчому рівні і передбачатися в законі про державний бюджет, адже існування даного інституту неможливе без належного фінансового забезпечення.

Різноманітні податкові делікти є передумовою податково-деліктного провадження та фактором негативного впливу на стабільність розвитку держави як в господарській, так і в податковій діяльності.

Здійсненню досліджень, що присвячені вирішенню деліктів пов'язаних з розглядом контролюючими органами податкових спорів присвячені наукові праці вчених: Ю.В. Божко, О.А. Журавський, Р.О. Куйбіда, С.М. Миронова, В.В. Тильчик та інші вчені.

Нами були розглянуті деякі питання реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження, що в зарубіжних країнах здійснюється завдяки попередженню багатьох засобів для реалізації цієї функції, яка переважно покладається на консультуючі органи аби справу не було передано до суду. Але існують різні способи реалізації захисної функції в зарубіжних країнах про що свідчить наступне.

Найбільш розвинена система податкових спорів у США, адже якщо податковий делікт не був врегульований за допомогою Податкової служби, платник податку реалізує своє право на захист в судовому порядку до Федерального суду. Отже, реалізація захисної функції відбувається під час

податково-деліктних проваджень, як в адміністративному порядку, що здійснює Податкова служба, так і в судовому порядку [175, с. 89].

Приводом для звернення до суду виступає отримання платником податків листа від ДФС, варіантів реалізації свого права на захист, є декілька:

1) платник може сплатити податок, який йому було нараховано, а потім звернутися до Федерального претензійного суду чи Федерального окружного суду про відшкодування неправомірно нарахованого і сплаченого податку [175, с. 89];

2) звернутися до Податкового суду США для уникнення попередньої сплати податку [175, с. 89];

Близько 95 % платників податків обирають другий варіант і подають позов до Податкового суду США, що складається з дев'ятнадцяти суддів кожен з яких призначається президентом за згодою Сенату, щоб підкреслити, що Податковий суд США володіє загальнонаціональною юрисдикцією щодо розгляду справ, які виникають з приводу оподаткування доходів, рахунків та в інших випадках, що пов'язані зі сплатою обов'язкових платежів до Федерального бюджету [175, с. 89].

Органами, що уповноважені розглядати податкові спори виступають також Федеральні окружні суди, аналог вітчизняних судів загальної юрисдикції, де використовується інститут присяжних, що особливо передбачено в ст. 3 Конституції США [175, с. 89].

Позов про повернення сплачених коштів може бути подано в будь-який час протягом двох років після сплати податків. Лише рік займає підготовка до слухання справи в суді, а прийняття відповідного рішення може зайняти ще до одного року [176, с. 51-54].

Вочевидь прослідковується довготривала судова процедура, що не притаманно для нашої країни з вирішення податкових спорів, які відбуваються зазвичай навіть не в позовному провадженні, що носить собою винесення судом більш швидкого рішення і вступу його в силу, що дає змогу швидше відтворити попередній стан порушеного права платника податку.

Переходячи до висвітлення досвіду Великобританії необхідно відзначити, що основу системи вирішення податкових спорів у цій країні складає Служба її Величності з податків та митних справ, що по суті є аналогом Державної фіскальної служби України. Первинною ланкою в процедурі вирішення податкових спорів виступають податкові інспектори Великобританії податкові інспектори є штатними співробітниками Служби [177, с. 58].

При неможливості досягнення домовленості щодо спірних питань стосовно нарахованих податків між Інспектором Служби та платником податків справа передається на розгляд другій ланці механізму вирішення податкових спорів Комісарам. Слухання справ Комісари проводять закрито і при дотриманні режиму конфіденційності. Комісари є постійно діючими структурними одиницями Служби, однак вони є незалежними від неї в силу принципу свого формування [177, с. 58].

Таким чином основне навантаження з розгляду податкових спорів лягає саме на інспекторів, що дає можливість розгрузити завантаженість судів і вирішити податкові делікти в менш короткі терміни.

Польське податкове середовище, в тому числі податкова адміністрація, досить дружня для платників податків. Податкова система в Польщі, в принципі, заснована на самотійному визначенні розміру податку, що означає, що платник податків повинен самотійно розрахувати податок, подати податкову декларацію та самотійно сплатити податок у строки, визначені в податкових актах. Якщо ви як платник податків сумніваєтеся в тому, як положення податкового законодавства впливають на ваш бізнес, ви можете звернутися до міністра фінансів з проханням про обов'язкове податкове рішення у вашому конкретному випадку (так зване індивідуальне письмове тлумачення податкового законодавства). Зазвичай отримання податкового рішення займає близько 3,5 місяців. Оскільки платник податків виконує постанову, він захищає свою податкову позицію, особливо з огляду на той факт, що платник податків не буде обкладатися відсотками і

штрафами за прострочені платежі під час податкової перевірки, а в деяких випадках він може навіть уникнути необхідності платити занижені суми податку [178].

За статистичними даними, платники податків часто користуються правом оскаржити рішення в адміністративному суді воєводства. У 2018-2020 році більшість рішень було прийнято в податкових питаннях. Вони склали близько 1/3 усіх вирішених питань [179].

В цілому в польському законодавстві, застосовується принцип розумності і доцільності, а тягар доведення покладається на податковий орган. У Польщі діяльність податкового органу не є інструментом придушення підприємці [180].

Не можна заперечувати довіру платника податків до податкового органу, яка сильно вбудована в реалії системи. Отже, податкове законодавство, відає перевагу суспільному інтересу і повинне призвести до підвищення захисту платників податків та реалізації їх захисту податковими органами [181].

Контролем за виконанням та дотриманням податкової дисципліни в Польщі займаються спеціальні органи податкових служб. У складі Міністерства фінансів поряд з іншими функціональними відділами діють департаменти «Податків і зборів», «Головний інспекторат фінансового контролю», «Адміністративно-бюджетне бюро». Кожне з 49 воєводств має свою фінансову палату, а більшість – і свої фінансові управління. Фінансові управління ведуть реєстри платників податків, приймають податки та збори, контролюють правильність їх розрахунку і своєчасність сплати, накладають санкції за порушення податкового законодавства. Фінансові палати ведуть контроль за діяльністю фінансових управлінь, перевіряють річні фінансові звіти найбільш великих платників податків. Слід зауважити, що в польському податковому законодавстві можлива інтерпретація законів, що дозволяє державному чиновнику приймати неоднозначні рішення у кожному конкретному випадку [182].

Дещо цікавим є досвід Франції. Відносини між податковим органом і платником податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторона доводить свою правоту, причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків, які він має право використати для свого захисту. Проте в разі регулярного невиконання платником своїх обов'язків податки можуть стягуватися з його рахунків у безспірному порядку [183].

Усі громадяни Швеції мають єдиний фіскальний (соціальний) номер, який реєструється в податкових органах і замінює всі види державного обліку по лінії медичного та пенсійного забезпечення, органів внутрішніх справ, міждержавної міграції тощо. Крім того, податкова служба має доступ до бази даних єдиного центру обліку та реєстрації об'єктів нерухомості, де містяться відомості про власників таких об'єктів. Для сплати податку на нерухомість податкові органи направляють платнику податків повідомлення, які є підставою для сплати податків. Податкові декларації для сплати податку на прибуток складають податкові органи, що збирають відомості про всі отримані особою доходи. Платник податків лише підписує декларацію та має право заявити про незгоду від підписання, надавши свої зауваження або поправки [184].

Досвід зарубіжних країн та його втілення в національну систему законодавства здійснюють всі Європейські країни, в міру справедливості, які внесенні в податкові норми і в діяльність фіскальних органів, про що свідчать взаємовідносини різних країн між платниками податків і контролюючими органами.

Порівнюючи англосаксонські країни і їх механізм щодо реалізації захисної функції під час податково-деліктних проваджень, на перший погляд перевагу хочемо надати Великобританії, адже високий ступінь і неупередженості і незалежності притаманний квазі-судам, який реалізує функцію захисту як платників податків так і контролюючих органів, що зумовлю зменшити навантаження на судові органи. З іншої сторони США

посідає теж значне місце в реалізації функції захисту адже здійснює різноманітні форми допомоги платникам податків для уникнення податково-деліктних проваджень. Податкові декларації можна отримати або ж замовити навіть в бібліотеці, механізм заповнення декларації можна здійснити по телефону з представниками податково органу, значний акцент робить на зменшенні податкової документації, платники податків можуть навіть самі нараховувати собі пільги, не звертаючись до контролюючих органів і не збираючи весь арсенал документів, що створює певні незручності для платників податків. Тож запровадження закордонного досвіду для нашої держави передувала б в меншому навантаженні судових органів, в скороченому вирішенні податкових деліктів і в сприянні швидкому вирішенню і реалізації захисної функції.

А запровадження інституту податкового омбудсмена в Україні сприяло б захисту прав платників податків в податково-деліктному провадженні. Де вперше держава в особі незалежного створеного інституту допомагала б реалізувати і відновлювати порушенні права платників податків, так, як це відбувається в зарубіжних країнах.

Таким чином, можна підсумувати, що в основу реформування фіскальних служб розвинених країн орієнтація здійснена на реалізацію захисної функції платників податків, які орієнтуються на платника податків та створюють демократизовані інституції фіскальних служб, які поступово відходять від суто фіскальних функцій, а здійснюють стимул для економічного розвитку країн.

Практично в усіх моделях діяльність інституції національного омбудсмена (і тим більше неофіційного омбудсмена) зводиться до посередництва (медіації) при вирішенні проблем заявників (громадян та юридичних осіб) за їхніми скаргами в позасудовому порядку. У світі сформувалися загальноприйняті моделі інституції омбудсмена. Кожна країна самостійно обирає форму і, відповідно, функції та повноваження інституції омбудсмена, що найповніше відповідають особливостям даного суспільства.

Проте базові функції омбудсмена пов'язані з захистом прав людини (інколи й юридичних осіб приватного права), і вони реалізуються у спосіб рекомендацій і посередництва (медіації). На основі цього можна зробити висновок, що національний омбудсмен (як складник системи державного управління) позбавлений прямих владних повноважень і не замінює собою систему гілок влади чи відповідних державних інституцій. З точки зору теорії державного управління інституція омбудсмена пов'язана з наявністю «провалів держави», які не забезпечують гарантування прав людини навіть у розвинених демократичних суспільствах. Тому авторитарні та недемократичні країни не застосовують практику омбудсмена [185, с. 46].

Враховуючи зарубіжний досвід, слід приділити увагу також медіації. У цю сучасну епоху наявність вирішення податкових спорів за допомогою медіації є вибором для більшості людей. Майже кожна зарубіжна країна, вже користується таким вагомим інститутом, як медіація. Наприклад, США, Нідерландах, Португалії, Норвегія, Данія, Азербайджан, Сербія, проте даний інститут ще не знайшов свого відображення у правовій системі України.

Як не дивно, альтернативне вирішення податкових спорів (ADR) в Україні викликає багато суперечностей, адже ні платник податків, ні фіскальний орган не вбачають за доцільне застосувати медіацію, так як вважають її не ефективною. Всі справи податкового спору врегульовуються в адміністративному (оскарженням рішення до вищестоящего фіскального органу) або ж судовому порядку.

Незважаючи на значні надходження до суду податкових справ за 2018-2020 роки, щорічне збільшення суперечок між контролюючими органами та платниками податків перебуває постійно в процесі загострення, що вказує з зарубіжного досвіду про створення дієвого механізму вирішення податкових спорів з застосування медіації.

Термін «медіація» ще не введений до ПК України і не прийнято Закону України про медіацію, але медіація є основою альтернативного врегулювання спорів.

Найпоширеніша причина країн застосовувати 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 прекрасні результати. В медіації головним є інтереси сторін і це є вихідною точкою для вирішення спорів. Це також означає, що підхід є індивідуальним до кожного спору, враховуються емоції кожної зі сторін для вирішення суперечок і це є дійсно важливим для податкового спору [186, с. 4].

Медіація є структурованою процедурою. Наявність чіткої послідовності проходження стадій медіації є тим, що відрізняє медіацію від звичайних переговорів [187, с. 228] .

На думку А. Джеремі, відмінною рисою процедури медіації як процедури вирішення спорів є її мета, яка полягає в досягненні добровільного та узгодженого результату, а також відсутність повноважень у того, хто проводить процедуру медіації, на нав'язування сторонам будь-якого обов'язкового до виконання рішення спору. В ідеалі процедура медіації є творчим і гнучким процесом, який дозволяє конфіденційність, пряма участь сторін спору в його вирішенні, а також контроль з їхнього боку, що підвищує ступінь самостійності сторін [188] .

Медіацію можна розглядати як процедуру, що забезпечує взаємодію з іншою стороною, а також таку, що просто організує думки особи з приводу конфлікту в потрібному напрямі і визначає його ставлення до цього конфлікту [189, с. 363–378].

До цього часу точаться дискусії, яким має стати закон про медіацію в Україні, та чи взагалі такий закон потрібен нашій державі. З одного боку, система судочинства в Україні наразі перебуває в тому стані, коли самих лише, хоча й суттєвих, реформ у цій галузі недостатньо для відновлення її ефективності. Саме тому держава нагально потребує серйозного розвитку альтернативних методів вирішення спорів, серед яких – не лише арбітраж і

третейське судочинство, а й переговорні процеси, в тому числі за участю нейтрального посередника – медіатора. З другого боку, як показує світовий досвід, занадто жорстке законодавче регулювання медіації призводить якщо не до повного зупинення її розвитку, то принаймні до зниження темпів поширення. Отже, впроваджуючи відповідне регулювання, законодавець має бути надзвичайно обачним, аби створити умови для ефективної реалізації таких базових принципів, як самовизначення сторін, добровільність участі, гнучкість процесу, конфіденційність, нейтральність та неупередженість посередника тощо [190, с. 155].

На жаль, в нашій державі законопроект про медіацію було відхилено і законодавчо дефініції медіація є відсутня. Хоча, загальновідомою ознакою будь-якої сфери науки та права є плюралізм думок, медіація не виняток. І в більшості зарубіжного законодавства це прослідковується. Тож при спробах створення інституту медіації необхідно це враховувати.

Альтернативні механізми врегулювання будь-яких публічно-правових спорів визначають майбутнє кожної держави. Вміння знаходити точки дотику та забезпечення дотримання балансу публічного і приватного інтересу – це головне завдання, яке вирішує ADR [191].

Різниця між медіацією в суді та поза ним є медіатором. Ніхто не може примусити сторони скористатися медіацією або хоча б спробувати це зробити.

Відображення медіації зарубіжних країн є певною узгодженістю, яка відображається як на законодавчому рівні так і в доктринальних підходах науковців, що поки не можна сказати про українську медіацію.

Що стосується держав, які повідомили про кількість проведених процесів медіації, офіційну чи оціночну, найнижчі дані 2016 року показали Молдова – 6 процесів, та Польща 54 з них 30 процесів вирішено в процесі медіації. Чорногорія повідомила про найбільшу кількість адміністративних медіацій у 2016 році з понад 9000 процесів за 2016 рік. Албанія повідомила про 861 процес адміністративної медіації, кількість врегульованих з яких

складає 670 у 2016 році, Чорногорія 9175 з них позитивно вирішено 4414. Боснія і Герцеговина з 15 податкових спорів за 2016 рік всі були вирішені медіацією. Вірменія, Грузія, Ірландія, Сербія, Швеція за 2016 рік не мали справ врегульованих медіацією з податкових спорів. Деякі держави, як Данія, зазначили, що податкові спори медіації включені до числа цивільних медіацій і не враховуються окремо [192].

Аналізуючи медіацію як соціальний інститут науковець Карпенко О.Д. виділяє:

1) існування соціальної потреби з об'єктивної (медіація є допоміжною для правосуддя системою та дозволяє розвантажити судову систему і забезпечити її ефективне функціонування) та суб'єктивної (учасники конфліктів зацікавлені у швидкому та ефективному їх вирішенні найбільш доступним способом) точки зору [193];

2) наявність особливого культурного середовища – системи цінностей, етичних норм, зразків діяльності – і, як наслідок, формування певної субкультури [193];

3) доступність необхідних ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових, організаційних), а саме наявність та широка пропозиція послуг з урегулювання спорів/конфліктів за допомогою висококваліфікованих спеціалістів – медіаторів, які пройшли навчання та здійснюють свою діяльність одноособово чи під егідою спеціально створених організацій [193].

Ще у 1970 р. Лон Фюллер у своїй праці «Медіація – її форми та функції» надав власне бачення медіації не через аналіз компонентів чи етапів медіаційного процесу, а з теоретичної точки зору, зазначивши, що «ґрунтовне дослідження медіації може дати можливість нівелювати тенденцію сучасного мислення, що соціальний порядок має бути встановлений якоюсь «владою». Коли ми відчуємо, як медіатор, не претендуючи на «владу», може допомогти сторонам впорядкувати свої відносини, ми зможемо дійти висновку, що можуть бути обставини, за яких сторони можуть обійтися без допомоги, і що соціальний порядок може

виникати безпосередньо із взаємодії, якою, напевне, він керує та яку направляє» [194, с. 31].

Зміст поняття добровільності у медіації достатньо широкий. О. Спектор зазначає, що принцип добровільності полягає у тому, що «ніхто не може змусити сторони врегулювати свій конфлікт медіацією, якщо вони цього не бажають. Медіація є добровільною процедурою на кожному етапі: від згоди сторін взяти участь у цьому процесі та вибору медіатора до укладання угоди. Кожна зі сторін у будь-яку мить може відмовитися від проведення процедури медіації» [195].

Ю. Притика вважає, що зміст принципу добровільності полягає у наявності у сторін права особистого волевиявлення на проведення процедури медіації та свободи її припинення на будь-якому етапі. На відміну від правосуддя, здійснюваного у судах, ніхто не може примусити сторони до участі у медіації, а особа-медіатор є виборною стороною. У зміст цього принципу закладено і правомочність сторін приймати будь-які рішення щодо розв'язання конфлікту тільки за взаємною згодою. Реалізацією цього принципу є обов'язок медіатора на початку процедури медіації встановити факт добровільності і особистого волевиявлення на участь усіх сторін процедури [196].

О. Можайкіна для більш всебічного розуміння добровільності у медіації пропонує виділяти зовнішню добровільність (ставлення сторони до участі у медіації) та внутрішню (дійсне бажання вирішити проблемну ситуацію) [197].

А. Хіншоу, описує характерні особливості ринку медіаційних послуг у США: «Незважаючи на те, що багато правових спорів повинні вирішуватися у порядку медіації з огляду на договірні, законодавчі чи судові вимоги, багатьом користувачам медіації бракує загального розуміння суті медіації та хоча б незначного розуміння потенційної різниці між медіаторами. Щоб зробити свідомий вибір, споживачі потребують достовірної інформації про медіацію та якість медіаторів. На сьогодні, онлайн-пошук чи прохання

надати рекомендацію може стати у нагоді, але буде важко, або навіть неможливо, знайти повноцінну та надійну інформацію про окремих медіаторів. У більшості штатів споживачам бракує місця, де вони могли б дізнатися, яких медіаторів шукати, а яких уникати. Більше того, такі інформаційні проблеми притаманні не лише широкому загалу. Навіть досвідчені постійні клієнти часто стикаються з труднощами щодо отримання надійної інформації про певного медіатора чи про те, як цей медіатор проводить медіаційні сесії. Ці проблеми можна вирішити за допомогою широковідомого та легкодоступного репозиторія інформації про індивідуальних медіаторів або медіацію взагалі» [198].

Таким чином, весь процес медіації побудований на тому, що він є суворо добровільним та конфіденційним, а один з його учасників – медіатор, є абсолютно нейтральним, не схиляється та не підтримує позицію жодної зі сторін, на відміну від суду, який є незалежним, але приймаючи рішення, автоматично приймає позицію однієї сторони в силу суті судового процесу.

Констатуємо, що окрім переваг, існують і деякі недоліки медіації.

По-перше, результатом медіація 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. Таким чином, угода про примирення не є такою сильною, щоб забезпечити правові зобов'язання для обох сторін.

По-друге, медіація не є примусовою. Отже в будь-якому випадку будь-яка зі сторін може відмовитися від медіації.

По-третє, якщо жодна зі сторін, що суперечать, не має доброї віри займатися медіацією та надає перевагу пріоритету свого его, медіація може не працювати і не призвести до бажаного результату.

По-четверте, 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 фіскальними органами та платниками

податків, приховує від громадськості деякі значущі спори, які мають або можуть мати суспільно значущі наслідки, також є недоліком даної процедури.

К. Ковач, на основі досвіду регулювання медіаційної діяльності в США, вказує на доцільність перевірки знань в області теорії та законодавчої регламентації медіації, а також оцінку набутих практичних навичок. Він зауважує, що з розвитком медіації як професії перевірка чи оцінка знань нових медіаторів стає все більш актуальною. У багатьох професіях підсумкова оцінка визначається після завершення освітнього курсу. Водночас деякі викладачі підтримують перевірку набутих медіаторов навичок впродовж року після завершення навчання. Як правило, у таких випадках встановлюється строк стажування медіатора, так як вважається, що досвід може бути отриманий тільки шляхом участі у практичних медіаціях. До інших методів оцінки, які застосовувалися в інших програмах можна віднести: кількість проведених медіацій, безпосередній нагляд досвідченого медіатора, думки суддів, адвокатів та колег, а також враження осіб, які брали участь у процедурі, включаючи задоволення від її проведення [199].

Європейський кодекс поведінки для медіаторів не надає тлумачення поняття «медіатор», водночас перший пункт цього документа стосується компетенції медіаторів: «Медіатори повинні бути компетентними та обізнаними щодо процесу медіації. Відповідні фактори включають належну підготовку, постійне підвищення кваліфікації та практику навичок медіації, зважаючи на будь-які відповідні стандарти чи схеми акредитації» [200].

Національна асоціація медіаторів України зважає на фактор професіоналізму медіаторів: «медіатор – це спеціально підготовлений нейтральний та незалежний фахівець, який допомагає сторонам конфлікту (спору) у його врегулюванні, організовує та проводить медіацію» [201].

Кодекс етики медіатора Українського центру медіації багато в чому повторює положення Європейського кодексу поведінки для медіаторів щодо кваліфікації та професіоналізму медіатора, а також містить характерні

положення: «Особа, що пропонує свої послуги як медіатора, дає привід сторонам та іншим особам (невизначеному колу осіб) очікувати, що вона має достатній рівень знань для ефективного проведення процедури медіації», «Медіатор повинен мати доступну для сторін інформацію стосовно власної підготовки, освіти, досвіду медіатора», «Якщо під час проведення медіації медіатор приходить до висновку про брак власної компетенції для продовження медіації, він має обговорити цю проблему зі сторонами за першої ж нагоди та вжити необхідних заходів аби, зокрема, але не обмежуючись цим, припинити медіації або просити допомоги у компетентної особи (медіатора)» [202].

А. Пухтецька у своїх дослідженнях акцентує на обов'язковості засвоєння медіатором таких знань: принципи і цілі медіації; поведінка й етика медіатора; фази процесу медіації; традиційне врегулювання спорів і медіація; ознаки, структура медіації; правові основи медіації; техніки ведення переговорів; навиків і техніки медіації; специфіка різних видів медіації [203].

Крім отриманих навиків, умінь і знань медіатора як висококваліфікованого спеціаліста характеризують такі якості, як загальна обізнаність і висока правова культура, уміння слухати, задавати потрібні питання, логічно мислити й аналізувати отриману інформацію, давати вихід негативним емоціям у сторін, трансформуючи їх у позитивні. Медіатор повинен володіти й основами людської психології. Важливу роль відіграють чесність, добросовісність, непідкупність, ділова репутація медіатора [204].

Відповідно до законодавства Білорусі медіатором може бути особа, яка має вищу юридичну або іншу вищу освіту, що пройшла підготовку у сфері медіації в порядку, що встановлюється Міністерством юстиції Республіки Білорусь, або має досвід роботи як примирювач відповідно до процесуального законодавства, яка отримала свідоцтво медіатора, що видається Міністерством юстиції Республіки Білорусь на підставі рішення Кваліфікаційної комісії з питань медіації [205].

У Казахстані, згідно зі ст. 9 Закону «Про медіацію» від 28 січня 2011 р. №401-IV, медіатором може бути незалежна, неупереджена фізична особа, яка не заінтересована у результаті розгляду справи, вибрана за взаємною згодою сторін медіації, включена до реєстру медіаторів і яка дала згоду на виконання функції медіатора. Діяльність медіатора може здійснюватися як на професійній основі (професійний медіатор), так і на непрофесійній. Здійснювати діяльність медіатора на непрофесійній основі можуть особи, які досягли сорокарічного віку та перебувають у реєстрі непрофесійних медіаторів. Здійснювати діяльність медіатора на професійній основі можуть особи, які мають вищу освіту, досягли двадцятип'ятирічного віку, мають документ (сертифікат), що підтверджує проходження навчання за програмою підготовки медіаторів, що затверджується в порядку, визначеному Урядом Республіки Казахстан, і є в реєстрі професійних медіаторів [206].

У Молдові згідно Закону «Про медіацію», який діяв до 21 серпня 2015 року, визначалося, що медіатором може бути особа, яка відповідає в сукупності таким вимогам як: повна дієздатність, відсутність судимості. Професійна діяльність медіатора може здійснюватися лише після проходження відповідних курсів й атестації. Підготовка медіаторів забезпечується закладами вищої освіти та Національним інститутом юстиції. Статус медіатора підтверджується атестатом, що дає право на здійснення професійної діяльності медіатора, виданим на підставі наказу міністра юстиції. Зразок атестата затверджує міністр юстиції [207].

Історія альтернативних методів вирішення спорів бере витоки з часів традиційного суспільства, коли не застосовувався примус до вирішення спорів, а судова система стала притаманною для держави як утворення. Так, певні мирні методи вирішення спорів із залученням третьої сторони висвітлено ще у міфах Стародавньої Греції (наприклад, за сюжетом міфу, до Париса звернулися Гера, Афін та Афродита, щоб вирішити спір про красу), у працях Платона (Якщо хтось при укладенні договору не виконає його умов судовий розгляд цього і всіх інших випадків невиконання договору буде

відбуватися в судах філ, якщо справа не може бути раніше вирішена судом посередників або сусідів) [208].

Першою згадкою про третейський розгляд спорів слід вважати своєрідний договір між правителями міст Месопотамії Лагаш та Умма, що був висічений мовою кіммерійців на кам'яній стелі (3100 р. до н.е.) [209]. Виникнення комерційного арбітражу обумовлено торгівлею. Вся сфера торгівлі потенційно передбачає спори, і успішна торгівля повинна мати засоби для їх вирішення, крім силових. Із самого початку такі засоби мали містити нейтральну оцінку, а також угоду, негласно або іншим чином, щоб дотримуватися результату, забезпеченого певною санкцією. Можливо, вони мали багато форм, причому посередництво, безсумнівно, перетворювалося в суд. Однак багато історичних джерел втрачено назавжди. Навіть в історичні часи деталі неможливо об'єднати разом, як це легко зрозуміти тим, хто нині намагається отримати достовірні статистичні дані про поточні випадки та види арбітражів. Розв'язання приватних спорів завжди було однозначно приватним [210].

На підтримку альтернативного, мирного врегулювання спорів рішуче висловлювався й Абрахам Лінкольн: «Не заохочуйте судові позови. Переконайте своїх сусідів у компромісі у будь-якому випадку. Покажіть їм, як номінальний переможець найчастіше програє у гонорарах, витратах та втратах часу» [211].

Досвід ЄС є також корисним з огляду на те, що Європейський парламент та Європейська Комісія неодноразово ініціювали ґрунтовні дослідження щодо ефективності медіації, чинників, що не дозволяють досягти балансу між кількістю медіацій та судових розглядів: щодо визначення витрат, які виникають внаслідок невикористання медіації. Виходячи з припущення, що вирішення спору шляхом медіації може заощадити час та кошти сторін порівняно із вирішенням спору у судовому порядку, у 2011 році було проведене 314 відповідне дослідження. Його автори провели опитування експертів щодо орієнтовних часових та фінансових витрат на вирішення

спору у порядку медіації у їх державах, порівняли відповіді із відповідними даними щодо судочинства, взяли за основу меншу частку успішних медіацій (аніж зазначили експерти) та вирахували, що навіть за мінімальної частки успішних медіацій такий альтернативний метод вирішення спорів заощаджує час та гроші: медіація скорочує часові витрати на 19% та фінансові витрати на 24% [212].

Водночас, формальне виконання державами-членами вимог Директиви не призвело до зростання кількості медіацій, незважаючи на доведену ефективність медіації порівняно із судочинством. Це явище було названо європейськими дослідниками «Парадоксом медіації в ЄС», а серед його причин Дж. Де Пало виділяє особливості правового регулювання медіації у певних державах, наявність стимулів до застосування медіації, сумніви сторін спору у якості послуг медіації та професійності медіаторів, необізнаність щодо медіації [213].

Наприкінці 2016 року Європейський Парламент опублікував чергове дослідження щодо імплементації Директиви, адже її мета залишилася недосягнутою. Основними проблемами низької кількості медіацій були вказані: традиції змагального процесу у багатьох 316 державах-членах, низький рівень обізнаності щодо медіації та неналежний механізм контролю якості за наданням послуг медіації. Висновки цього дослідження зводяться до необхідності внесення змін до Директиви ЄС з медіації щодо запровадження у державах-членах ЄС такої моделі медіації, яка передбачає обов'язкову медіаційну сесію за участю сторін спору та медіатора як передумову до звернення до суду з позовом [214].

Зауважимо, що практика Суду ЄС свідчить, що запровадження обов'язкової медіації не суперечить законодавству ЄС (справа Алласіні [215] та справа Меніні та Рампанеллі [216]).

I. Ясиновський класифікує моделі медіації залежно від статусу медіатора:

1. Судова медіація. У деяких країнах медіація розглядається як частина судочинства, тому вона проводиться суддею, який отримав на це доручення і, який має відповідну підготовку, навички та не відповідає за винесення рішення по справі. Допустивши медіацію, суд здійснює контроль в передбаченій законом формі. Зокрема, суд має право за своєю ініціативою припинити посередництво, якщо виявляться ознаки порушення належного здійснення цієї процедури. Угода, якої досягли сторони в ході медіації, затверджується судом. Залежно від суб'єкта, що виступає в ролі посередника, судова медіація може проводитися суддями і безпосередньо посередниками, медіаторами [217, с. 94-98].

Так, у Канаді в Апеляційному суді Квебека медіацію вправі проводити судді. При цьому у сторін зберігається право вибору – звернутися до приватного медіатора, який бере участь в програмі судової медіації, або до судді-медіатора. Гармонічним компонентом системи правосуддя є медіація у Німеччині [217, с. 94-98].

2. Адвокатська медіація. Відповідно у ролі медіатора виступає особа, яка має право на зайняття адвокатською діяльністю. Зауважимо, що саме цей варіант викликає найбільші дискусії у медіаторській спільноті, адже в адвокатах медіатори бачать не тільки конкурентів на ринку медіаційних послуг, а тих, хто можуть спотворювати істинний дух медіації, керуючись відмінними від медіаторів внутрішніми імперативами на вирішення спору зважаючи на правові аспекти, а не інтереси сторін. Вважаємо, що дотримання кодексів професійної етики та забезпечення якісної професійної підготовки осіб, допущених до медіаторської практики, може нівелювати негативні припущення щодо адвокатської медіації [217, с. 94-98].

3. Нотаріальна медіація. У ролі посередника виступає нотаріус, який допомагає сторонам досягти згоди, і належно оформити домовленість. Такий різновид медіації є не дуже популярним. 4. Власне професійна медіація. У більшості країн існують співтовариства медіаторів, діяльність яких

регулюється внутрішнім актом. Так, в США діють державні та приватні служби медіації [217, с. 94-98].

Законодавчі норми окремих держав-членів ЄС передбачають санкції за порушення зобов'язань, взятих сторонами спору у ході медіації (безпідставна відмова від медіації, початкової медіаційної сесії тощо); - обов'язкові медіаційні сесії до початку судового розгляду, що передбачає зустріч сторін та професійного медіатора (безкоштовно чи за помірну винагороду) для визначення можливості вирішення спору у порядку медіації. При цьому санкції можуть бути застосовані до сторони, яка не взяла участь у такій сесії, відмова від медіації після завершення початкової медіаційної сесії не несе для сторони (сторін) спору негативних юридичних наслідків (така модель передбачена італійським та чеським законодавством для цивільних та комерційних спорів). - обов'язкову медіацію: сторони мають взяти участь та оплатити повноцінну процедуру медіації як передумову звернення до суду. Обов'язковість стосується лише відвідування медіаційних сесій, а не досягнення вирішення спору (застосовується у Хорватії та Угорщині при вирішенні сімейних спорів, в Австрії, Хорватії, Литві, Мальті при вирішенні трудових спорів) [213].

Сьогодні більшість податкових справ, які подаються до юрисдикційного суду, підлягають в зарубіжних країнах медіації. Якщо врегулювання не буде досягнуто, справа буде призначена для слухання в суді.

Тому, однозначно переваги медіації не варто завищувати, а необхідно реально дивитися на всі плюси та мінуси даної процедури.

Нами проведено дослідження щодо застосування податкової медіації. В експериментальному дослідженні взяли участь 2376 осіб за допомогою анкетування протягом 2019-2020 років, що проводилося в м. Києві та Київській області в Центрах обслуговування платників податків 2019-2020 рр. в якому взяли участь 2376 осіб, з них 1% взагалі не чули про медіацію та механізм її застосування як досудової процедури врегулювання спорів, 67% вважають її неефективною для вирішення податкових спорів, 29%

погоджуються, що це є необхідно для досудового врегулювання податкових спорів в Україні. За результатами проведеного дослідження в Україні медіацію в податкових справах, часом сприймають як взагалі щось неможливе. Медіація не є популярним способом вирішення спорів у нашій країні. На заваді стоїть низька поінформованість та патерналістичні переконання, які формують каркас правової свідомості наших співгромадян., що вказує на неможливість запровадження медіації саме в податкових спорах в Україні.

Таким чином, аналіз зарубіжного досвіду з питань реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні показує, що в зарубіжних країнах існують відпрацьовані методи та механізми, які допомагають платникам податків зрозуміти тонкощі податкової системи і надати повну їм інформацію, аби податковий делікт не переріс в податково-деліктне провадження. Все це здійснюється на основі застосування сучасних інноваційних технологій та вчасної модернізації податкових органів для ефективного налагодження податкових правовідносин між контролюючим органом та платниками податків.

3.2. Напрями вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні

Відносини між платниками податків та контролюючими органами розвиваються досить суперечливо: з одного боку, набувають розвитку нові інститути, з іншого – відбувається посилення конфліктних ситуацій між фіскальними органами та платниками податків.

Сьогодні пріоритетним напрямом держави в податковій сфері має стати удосконалення реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні.

Так, мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування і відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами здійснених перевірок), а також процедура та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не тільки не сприяють налагодженню партнерських взаємин з платником податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти [218].

Про це свідчить нова хвиля опитування «Податковий індекс», яку Європейська Бізнес Асоціація провела разом з ЕУ в Україні. Інтегральний показник індексу склав 2,90 балів з 5-ти можливих (2,95 у попередньому періоді) та продовжує залишатися у негативній площині. Результати Податкового індексу демонструють невтішну стабільність настроїв податкових експертів другий рік поспіль. До того ж, протягом всієї історії дослідження з 2011 року індекс жодного разу не перетнув позначку у 3 бали.

Серед складників податкового індексу найгіршу оцінку отримала якість податкового законодавства – 2,74 бали, а найкращу – ситуація щодо фіскального тиску – 3,13 балів з 5-ти можливих [219].

Хоча більшість респондентів, зокрема 52% вказали на задовільний рівень послуг, однак кількість задоволених роботою податківців зменшилася до 24% (32% у попередньому періоді). Також зросла кількість незадоволених до 24% (17% на початку року (2020) [219].

Традиційно найнижчими виявилися оцінки якості податкового законодавства і підготовки звітності. Так, кількість незадоволених якістю податкового законодавства залишилась незмінною з попереднього періоду та склала 30%. Дещо зросла частка задоволених – з 7% у попередньому періоді до поточних 10%. Ще 60% експертів вважають якість податкового законодавства України задовільним [219].

Більшість респондентів, а саме 60% оцінили процес підготовки податкової звітності та адміністрування податків на задовільному рівні, тоді як 30% переконані, що він є обтяжливим. Всього 12% респондентів вважають

цю процедуру легкою. Експерти вказують на такі фактори, що негативно впливають на підготовку податкової звітності та адміністрування, у порядку пріоритетності: кількість часу, витраченого на підготовку податкової звітності та сплату податків; незрозумілість правил та роз'яснень щодо підготовки податкової звітності та проведення платежів; поспішне запровадження нових правил та недостатність часу для пристосування до них; недосконалість електронної системи звітності; кількість платежів [219].

Варто відзначити, що традиційний лідер цього антирейтингу «Кількість платежів» цього разу опинився на останньому місці. На перше місце вийшов критерій кількості часу, який витрачається на підготовку звітності. Така оцінка зрозуміла, оскільки на період, за який проводилося опитування, припало прийняття значних змін до податкового законодавства, що збільшило навантаження на персонал, відповідальний за підготовку податкової звітності [219].

В цілому, лише 7% експертів вважають, що чинний податковий режим сприяє розвитку їхнього бізнесу. Для покращення умов ведення бізнесу в контексті податкової сфери експерти виділили три пріоритетні напрямки для подальшого вдосконалення – оподаткування прибутку підприємств, податок на додану вартість та оподаткування персональних доходів [219].

В даному випадку дуже важливо проявити гнучкість та запровадити сучасні тенденції зарубіжного досвіду і адаптувати їх до національної системи. Певні наукові здобутки, породжують нові ідеї розвитку та правові перетворення, які є досить актуальними з періодами розвитку сучасного суспільства.

З моменту прийняття ПК України, законодавець закріпив реалізацію захисної функції на законодавчому рівні в податково-деліктному провадженні, насамперед це адміністративне та судове оскарження. Однак формування деяких способів реалізації захисної функції обмежилось тільки закріпленням деяких із них, що, безумовно, впливає на ефективність правового регулювання податкових відносин і конфліктів зокрема.

Проблеми захисту прав платників податків в Україні досліджували Я.В. Греца, Т.А. Латковська, О.М. Федорчук, М.П. Кучерявенко, Л.М. Касьяненко, С.В. Пархоменко-Цироциянц, В.К. Гіжевський, Л.А. Савченко, В.М. Селіванов, В.О. Шамрай та інші.

Неодноразово нами зазначалося про створення інституту податково-деліктного провадження в податковому праві, адже законодавчо механізм реалізації захисної функції та способи її здійснення закріплено не був, тим паче не було прописано механізму притягнення платника податків до фінансової відповідальності.

Якщо звернути увагу на правовий нігілізм в податково-деліктному провадженні, який склався в суспільстві то можемо побачити низьку кількість спеціалістів податкового права, відсутність реалізації захисної функції платників податків під час податково-деліктного провадження, відсутність практики навчання цьому, все це вказує на низький рівень втілення захисної функції.

На першому етапі має стати розроблення дієвого інституту податково-деліктного провадження, з моменту притягнення платника податку і до моменту погашення грошового зобов'язання, але це є неможливим без внесення на законодавчому рівні поправок до ПК України, який має проявлятися із закріпленням на законодавчому рівні поняття: податкове провадження, податковий делікт, податково-деліктне провадження, податкова процедура, реалізація захисної функції з визначенням послідовності їх застосування і застосувати єдину термінологію у всіх галузях законодавства України.

Наразі в чинному законодавстві України відсутні всі вище перелічені дефініції, що призводить не лише до неоднозначного розуміння даних понять, а й до правозастосування в практиці певних суперечностей.

Тому нами пропонується доповнити ст. 14 ПК та пункт 21.4 статті 21 ПК України наступними поняттями (Додаток А):

а) податкове провадження - комплекс податкових процедур взаємозалежних і взаємообумовлених між собою, спрямований на ефективну реалізацію податкових деліктів;

б) податковий делікт – спір між контролюючими органами та платниками податків, які суперечать податковому законодавству та призводять до проступку в межах притягнення платника податків до фінансової відповідальності;

в) податково-деліктне провадження – процес, який складається з послідовних процедур щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності контролюючими органами за вчинення податкового делікту і завершується остаточним рішенням у справі;

г) податкова процедура – послідовні дії учасників, певна модель поведінки у податкових правовідносинах, спрямована на досягнення правового результату під час податкового делікту у податковій сфері;

д) захисна функції - це функція установлення і гарантована державою засобів юридичного впливу, пов'язаного зі спричиненням шкоди суб'єктам податкового права;

е) реалізація захисної функції – втілення на законодавчому рівні наданих прав на захист щодо оскарження рішень контролюючого органу з відновленням порушеного права платників податків;

є) неправомірні дії контролюючого органу - це вольова поведінка суб'єкта права (дія чи бездіяльність), яка не відповідає приписам податкових правових норм, суперечить основним принципам податкового права, чим порушує права платників податків;

ж) бездіяльність контролюючого органу – це пасивна поведінка контролюючого органу, яка виражається у формі невчинення дії (дій), яку контролюючий орган відповідно до закону міг би вчинити;

з) незаконні рішення – розумова діяльність контролюючого органу з визначення майбутнього стану відносно порушених прав платників податків

результат такої дії є офіційний документ виданий письмово чи надано усно контролюючим органом, в якому зафіксовано такий результат.

и) вмотивоване рішення контролюючого органу – офіційний документ, який ґрунтується на засадах верховенства права, є законним і обґрунтованим, на підставі повно і всебічного з'ясування обставин податкової справи.

Як вірно зазначає О.М. Федорчук, захист суб'єктивних прав юридичних та фізичних осіб – платників податків повинен розглядатися нашим законодавством і юридичною наукою як найважливіша гарантія їх реального здійснення. Будь-яка свобода, будь-яке проголошене право можуть вважатися з юридичної точки зору гарантованими і фактично реалізованими, лише якщо в поточному законодавстві закріплені правові засоби їх реалізації і якщо їх порушення дає особі право на судовий позов чи на інші передбачені законом шляхи відновлення порушеного права [74, с. 67].

Відповідно до податкового законодавства існує два механізми реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження адміністративне оскарження (досудове) і судове оскарження.

На нашу думку, досудове врегулювання спорів не є наразі ефективним, але цей спосіб оскарження має слугувати основним з боку держави, а щоб цей механізм запрацював необхідно створити регіональні центри надання допомоги платникам податків, за допомогою створення такого центру платник податку може звернутися з будь-яким податковим питанням і отримати належну відповідь від заздалегідь підготовлених кваліфікованих фахівців податкового права. Також цей створений центр буде надсилати податкові документи: податкову декларації, яку необхідно заповнювати платнику податків і інструкцію щодо її заповнення, а також останні зміни що відбулися в законодавстві. Цей центр має слугувати координатором не лише допомоги, а й у разі виникнення труднощів чи неправомірно нараховані контролюючим органом податкової накладної, допомогти платнику податків скласти скаргу до вищого органу задля виправлення певної недоречності, що

порушує право платника податку. Даний центр буде займатися також розробкою і впровадженням нових технологій і методів роботи з платниками податків.

Притягнення платників податків до відповідальності в чинному ПК України чітко не передбачено окремим структурним змістом, а зумовлює шукати санкції по всьому кодексу, що вказує на неякісну юридичну техніку викладеного законодавцем податкових норм, чим ускладнює процедуру використання тієї чи іншої норми податкового законодавства. Законодавець не виокремлює податковий делікт, як менш значне суспільно-негативне діяння, порівняно з податковим правопорушенням чим зумовлює негативні наслідки та не логічне на законодавчому рівні їх застосування.

Тому, нами попередньо запропоновано дефініцію податкового делікту, яка має бути включено до ПК України в розрізі існування інститут податково-деліктного провадження.

У ст. 53 ПК України визначено єдину підставу звільнення особи від відповідальності, а саме, якщо платник діяв відповідно до індивідуальної письмової податкової консультації [1].

Слід зауважити, що платників податків неправомірно притягують не лише до відповідальності, а й нараховують санкції у вигляді пені поряд з штрафними санкціями, що зумовлює подвійну фінансову відповідальність.

Також цікавим є аб 2. пп.58.3 ст. 58 ПК України у разі коли пошта не може вручити платнику податків податкове повідомлення-рішення або податкові вимоги...., незнаходження фактичного місця розташування (місцезнаходження) платника податків або з інших причин, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога, або рішення про результати розгляду скарги вважаються врученими платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення. Постає питання, як вони вважають врученні, якщо платнику податків його ніхто не вручив, більше того він може навіть не здогадуватися про таке податкове повідомлення-рішення або податкову вимогу.

Аб. 4 цієї ж статті у разі якщо вручити податкове повідомлення - рішення неможливо через помилку, допущену контролюючим органом, податкове повідомлення - рішення вважається таким, що не вручено платнику податків [1]. А помилку знову ж таки доведеться доводити платнику податків і чомусь більшість податкових норм не полегшують життя платників податків, а навпаки лише ускладнюють його.

Постає цікавим під час податково-деліктного провадження механізм компенсації завданої шкоди платникам податків, що завдана діями або ж бездіяльністю контролюючого органу. Норми ПК України містять бланкетні норми, які не втілюються у відновлення порушеного права платника податків та не відтворюють реалізацію захисної функції платників. Враховуючи це пропонуємо п. 21.4 ст. 21 ПК України викласти в наступній редакції: «посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність за винне протиправне діяння чи бездіяльність, через незаконні рішення в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування, цієї посадової (службової) особи».

Для реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження варто запозичити зарубіжний досвід в створенні важливих інститутів для податково-деліктного провадження, а саме створення посади податкового омбудсмена та передбачити її в ПК України.

Уже неодноразово підіймалося питання та здійснювалися ініціативи щодо запровадження в Україні податкового омбудсмена. Ця тема обговорювалася на конференціях за участю представників Асоціації платників податків та ДФС, де підтримувалася така ідея [220].

В процесі несплати податків, виявляються порушення податкового законодавства, в зв'язку з чим з'являється підстава притягнення платників податків до фінансової відповідальності [221].

У лютому 2013 року президент Європейського банку реконструкції і розвитку С. Чакрабарті закликав українську владу заснувати посаду омбудсмена з податкових і митних справ. «Митна, податкова і судова

системи України гальмують її економічний розвиток і темпи нашої співпраці. Під час зустрічі з вищим керівництвом країни ми обговорили конкретні кроки, які дозволять поліпшити становище бізнесу й зробити інвестиційний клімат України більш привабливим. Зокрема, я запропонував Віктору Януковичу заснувати посаду омбудсмена з податкових і митних справ», заявив С. Чакрабарті [222].

А 23 червня 2014 року за ініціативою народного депутата С. Тігіпка у Верховній Раді України було зареєстровано законопроект № 4154а, яким передбачено право платника податків звернутися до податкового омбудсмена із відповідною заявою щодо порушення своїх прав і законних інтересів. Відповідно до проекту податковий омбудсмен – незалежна посадова особа, яка забезпечує гарантії державного захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері податкового законодавства України, дотримання зазначених прав з боку посадових осіб контролюючих органів під час здійснення податкового контролю [223].

Звісно даний законопроект 4154а потребує певного доопрацювання враховуючи сучасні потреби в запровадженні такого інституту з урахуванням потреб сучасності. На нашу думку, його недосконалість полягає як в недосконалій процедурі досудового порядку оскаржувати неправомірні дії контролюючих органів так і спрямованістю користувачами є переважно малий і середній бізнес, який не може собі дозволити потужних юристів для того, щоб боротися з контролюючими органами. Тому в вищезгаданий законопроект не може нами бути підтриманий в пропонованій редакції.

Є багато законодавчих прогалин, які суперечать певним правовим мотивам і лишають негативний відбиток [224].

Даний інститут діяв би примиренням сторін контролюючого органу і платника податків у випадку порушення прав останніх. До функції податкового омбудсмена має входити не лише розгляд скарг як апеляційної інстанції пов'язаних з податково-деліктним правопорушенням контролюючого органу, але і розгляд скарг грубої поведінки та неналежного

виконання контролюючим органом своїх посадових обов'язків. Податковий омбудсмен має видавати доручення і рішення щодо затримки у поверненні надмірно сплачених податків, несвоєчасному відшкодуванні ПДВ, порушення адміністративних інструкцій і наказів. Його рішення і вказівки мають бути обов'язковими для виконання контролюючих органів. Водночас, у разі незадоволення прийнятого рішення податковим омбудсменом, платник податків може звернутися до суду для врегулювання не вирішеного на його думку питання, або яке не задовольнило вимогу платника податку. Мета створення інституту податкового омбудсмена і в допомозі підприємцям з різних податкових питань.

Важливість в створенні саме податкового омбудсмена в Україні вказують і наступні дані. Офіс бізнес-омбудсмена за підсумками січня-березня 2019 року отримав 408 скарг – майже таку саму кількість, що й у четвертому кварталі 2018 року, при цьому 55 % становили скарги з податкових питань. При цьому бізнес непокоїли податкові перевірки [106].

Найчастіше бізнес скаржився на дії податкових (68%) та правоохоронних органів (12%), державних регуляторів (5%), митниці (3%) та місцевих органів влади (2%). Загалом ці питання склали 90% усіх звернень. Швидкозростаюча проблема включення підприємств до списку ризикових платників податків стала найбільшим за кількістю предметом звернень бізнесу у II кварталі 2020 року. РБО отримала 64 скарги з цього приводу, що на третину більше проти I кварталу 2020 року та в чотири рази більше проти II кварталу 2019 року [225].

Майже три чверті скарг надійшли від малого та середнього бізнесу. Частка українського бізнесу в структурі звернень склала 86%, бізнесу з іноземним капіталом – 14%. Серед найактивніших галузей, які зверталися до бізнес-омбудсмена – оптова торгівля (22%), промислове виробництво (14%), сільське господарство (13%), представники ринку нерухомості (11%) та приватні підприємці (10%). Понад половина (51%) всіх звернень надійшла з

Києва та області. Значні частки скарг направили підприємці Дніпропетровської (9%), Харківської (9%) та Одеської (7%) областей [225].

Водночас, якщо практика прийняття рішень комісією Державної фіскальної служби України та їхнє адміністративне оскарження вже почалася складатися, то судові рішення у цих категоріях справ лише нещодавно почали приймати та публікувати в Єдиному державному реєстрі судових справ [226, с. 73].

Проведене дослідження щодо сучасних українських реалій захисту прав платників податків підтверджує виявлену іншими дослідниками потребу у створенні системи постійного моніторингу результатів впровадження нових положень ПК України, зокрема проведення відповідних досліджень, оцінювання й аналіз порядку його впровадження, а також виявлення недоліків і розробку рекомендацій щодо їх усунення. Ефективність оскарження рішень контролюючого органу значною мірою визначається станом законодавства – правовою його основою захисту. Проведений аналіз чинних нормативно-правових актів України щодо способів захисту прав платників податків і практики їхнього застосування дає підстави охарактеризувати нинішній стан реалізації захисної функції у сфері оподаткування як незадовільний. Це підтверджується й масштабними зверненнями платників податків для відновлення порушених прав. Проблемними питаннями залишаються як ендогенні чинники – неузгодженості норм законодавства щодо процедур і термінів оскарження, брак виразного регламенту захисту прав платників тощо, так і екзогенні чинники – змінність законодавства, судова реформа тощо [226, с. 74].

Тож з часом прослідковується тенденція, коли платники податків шукають інших шляхів оскарження рішень в реалізації захисної функції не лише в судовому порядку, що є довготривалим для відновлення порушеного права. Тож даний інститут зміг би стати осередком для вирішення податкових деліктів.

Іншою пропозицією в реалізації захисної функції є створення податкового суду, не лише палата податкового Верховного Суду, яка на зараз діє, а саме утворення таких судів саме на місцях, специфіка податкових норм, неоднозначність винесених рішень, суперечливе законодавство, неоднозначні винесенні рішення з податкового законодавства, вказують на необхідність даного суду, як дієвого важеля правосуддя з податкових питань. Насамперед неупередженість і справедливість винесених рішень впливають на весь процес реалізації захисної функції.

Екстраполюючи всі вищенаведені пропозиції, хочемо підкреслити, що саме такий хід запропонованих варіантів, стане в подальшому дієвим під час реалізації захисної функції платників податків. Саме інститут податково-деліктного провадження має існувати в системі податкового права з запропонованими дефініціями в податковому законодавстві, аби зумовити належний захист прав платників податків. Запропоновані зміни покращили б функціонування не лише діяльності податкових органів, а й надали б суттєві покращенні умови існування захисної функції для платників податків.

Враховуючи, що на зараз більш дієвим є саме судове оскарження рішень, необхідно враховувати динамічність даної сфери і запропоновані альтернативні способи оскарження досудового врегулювання стали б високим проривом як в податковому законодавстві так і в податковому праві в цілому.

Зарубіжний досвід і національна система у сфері відстоювання прав та законних інтересів мають суттєві відмінності. Хоча в будь-якій системі там де є перевага є і недолік. Але якщо втілити в національну систему інститут податково-деліктного провадження, це зумовило б активуватися і в інших сферах щодо реалізації захисної функції для платників податків. Адже наразі в нашій державі це питання не постає гостро і реалізувати функцію захисту платникам податків є вкрай важко. Динамічність розвитку суспільства має вирішувати такі складні питання і одним з шляхів удосконалення є саме інститут податково-деліктного провадження.

Висновки до розділу 3

1. Діяльність податкових органів України щодо реалізації захисної функції держави не повною мірою відповідає вимогам часу й потребує сучасного вдосконалення правового регулювання, організації та вдосконалення діяльності контролюючих органів, приведення її у відповідність до загальносвітових стандартів забезпечення прав і свобод людини. Розглядаючи реалізацію захисної функції в зарубіжних країнах, пропонуємо запозичити з зарубіжного досвіду США та Канади в національну податкову систему:

1) високу ефективність у використанні інформаційно-комунікаційних технологій, що на зараз є відсутнім в нашій державі, у тому числі в частині вільного доступу контролюючих органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків;

2) запровадити організацію податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування;

3) запровадити механізм самотійного користування податковими пільгами, але в такому разі на платника слід покласти обов'язок доведення правомірності застосування пільги (презумпція вини);

4) податкові декларації приймати податковим органом у будь-якому випадку, навіть якщо декларація заповнена неправильно;

5) врахувати досвід Канади, де взаємини великих корпорацій та податкових органів регулюються не лише законодавчими актами, а й спеціальними угодами, у яких визначені особливості здійснення податкового контролю, що варто було б запозичити і нам;

6) створити інститут податкового омбудсмена, що дасть змогу розглядати скарги платників податків та реалізувати їх права на захист зі сторони держави. Крім того, посада податкового омбудсмена повинна бути

передбачена у ПК України. Одночасно із заснуванням цієї посади необхідно створити відповідний апарат. Повноваженнями щодо призначення та звільнення з посади податкового омбудсмена має бути наділена ВРУ, якій він буде підконтрольний і підзвітний.

Враховуючи вищевикладене, запропоновані варіанти втілення в національну систему, сприяли б попередженню зменшення податково-деліктних проваджень та сприяли створенню міцного інституту податково-деліктного провадження, який охоплює момент притягнення платника податку і завершується сплатою грошового зобов'язання.

2. Враховуючи значимість податково-деліктного провадження, ми пропонуємо в податковому праві України та в навчальній програмі студентів впровадити змістовний курс на юридичному факультеті - податково-деліктне провадження, яке б повною мірою охопило всі питання притягнення платків податків до відповідальності, ретельно розглянуло стадії які ми пропонуємо під час податково деліктного провадження, а також тонкощі втілення реалізації захисної функції під час податково-деліктного провадження і суб'єктів, які притаманні лише податково-деліктному провадженню під час реалізації функції захисту. На сучасному етапі необхідно не протиставляти інтереси платників податків і контролюючих органів, а навпаки конструктивно узгоджувати ці інтереси.

3. Україна має перейняти позитивний досвід зарубіжних країн і спробувати реалізувати його ще раз з урахуванням всіх попередніх недоліків, які стояли на шляху реалізації медіації. Сторони в медіації – не опоненти, а партнери думок, що в принципі змінює парадигму вирішення податкової конфліктної ситуації. У діловому середовищі медіація сприяє зміцненню відносин і навіть створює нові способи співпраці між партнерами. А це зовсім інший вимір вирішення конфліктів, коли хоча би у однієї сторони є орієнтація на процес примирення. Хоча саме податкова медіація не зможе бути реалізована нашою державою із-за моральної неготовності як самих

громадян так і законодавчих змін, які необхідно буде втілювати в нормативну базу.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності та особливостей реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. Сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, направлених на вирішення зазначеного завдання. Основні з них такі:

1. Обґрунтовано, що стан наукової розробки реалізації захисної функції в податковому праві свідчить про її неефективність. 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.

2. Податково-деліктне провадження – це процес притягнення фізичних та юридичних осіб до фінансової відповідальності контролюючими органами за вчинення податкового правопорушення. 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. Ефективне функціонування інституту податково-деліктного провадження сприяло б чіткому розумінню процесу притягнення фізичних та юридичних осіб до фінансової відповідальності та в повній мірі реалізувати захисту функцію,

яка є важливою гарантією для платників податків під час відстоювання своїх прав, свобод та законних інтересів.

3. 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. 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. 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.

4. Важливим елементом реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні є суб'єкти – реальні учасники податково-деліктних правовідносин. Суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні класифіковано на загальні та спеціальні. До загальних суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні віднесено: платник податків; податковий агент; представник платника податків; представник податкового агента. До спеціальних суб'єктів реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні віднесено: суд, рада бізнес-омбудсмена, експерт, аудиторські фірми.

5. 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. 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. Процес застосування контролюючим органами фінансової відповідальності зумовлює виникнення захисної функції в податково-деліктному провадженні.

6. 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.

7. Констатовано, 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). Орієнтація іноземних податкових служб спрямована на захист прав, свобод та законних інтересів платників податків.

8. Враховуючи значущість та пріоритетність захисту прав, свобод та законних інтересів підвладних суб'єктів податкових відносин серед напрямів вдосконалення правового регулювання реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні необхідно виокремити такі:

- 1) внести зміни до ПК України щодо реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні;
- 2) встановити на законодавчому рівні чітке розуміння правил та специфіки провадження у справах про податкові правопорушення;
- 3) створити дієвий інститут податкового омбудсмена, який би здійснював захист прав, свобод та законних інтересів фізичних та юридичних осіб;
- 4) створити спеціалізовані податкові суди;
- 5) створити центри надання допомоги платникам податків.

Запропоновані зміни покращили б функціонування не лише діяльності контролюючих органів, а й надали ефективні гарантії захисту прав, свобод та законних інтересів платникам податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 22.06.2020).
2. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution> (дата звернення 31.10.2018).
3. Тетяна Бережна. Верховний Суд і податкові спори, що старого, що нового. URL: https://vkr.ua/publication/verkhovniy_sud_i_podatkovi_spori_scho_novogo_scho_starogo (дата звернення 11.10.2018).
4. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240749.pdf> (дата звернення 12.06.2018).
5. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. Державна фіскальна служба України. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549>. PDF (дата звернення 12.03.2018).
6. Михайло Тітарчук. Результатами розгляду судових справ. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/mihajlo-titarchuk-za-rezultatami-rozglyadu-sudovih-sprav-z-pochatku-roku-do-byudzhetu-nadijshlo-16-mlrd-grn> (дата звернення 17.02.2021).
7. Стан розгляду судових справ (станом на 01.02.2021). URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/451974.html> (дата звернення 16.01.2021).
8. Березенко І. В. Сучасний стан реалізації захисної функції в податковому праві України. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 27-35.
9. Постанова Верховного Суду від 30.01.2018 № 821/1957/16 URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/71911513> (дата звернення 18.07.2019).
10. Постанова КАС ВП від 16.01.2018 року у справі № 826/442/13-а URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71630409> (дата звернення 18.07.2019).

11. Постанова КАС ВП від 06.02.2018 року у справі №804/4940/14 URL: https://protocol.ua/ru/postanova_kas_vp_vid_06_02_2018_roku_u_spravi_804_4940_14/ (дата звернення 23.06.2019).
12. Бабийчук А. Б. Напрямки удосконалювання системи оподатковування в Україні. *Фінанси України*. 1998. № 10. С 99-103.
13. Lot F. La Gaule: les fondements ethniques, sociaux et politiques de la franchise. Paris. Librairie Arthème Fayard, 1947. 31e édition, 592 pp.
14. Пацурківський П.С. Бабін І.І. Актуальне дослідження в науці податкового права. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 636. С. 137-138.
15. Головашевич О. О. Котенко А.М. Смичок Є.М. та ін. Навчальний підручник. Податкове право. Харків. 2019. 440 с.
16. Ровинский Е. А. Советское финансовое право. Москва. Юридическая литература. 1978. С.27.
17. Гуреев В.И. Вишновецький В.М. Податкове право в системі права країни. *Податкова політика в Україні та її нормативно- правове забезпечення: Зб. наук. праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції Ірпінь*. Академія ДПС України. 2000. Ч. 2. С. 113-115.
18. Кучерявенко М. Поняття складного інституту податкового права. *Вісник Академії правових наук*. 1998. № 4. С. 106-107.
19. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів. Монографія. Київ. 2003. 279 с.
20. Горбунов О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку. авторефер...дис. доктор юридических наук. Москва. 1996. С.30.
21. Винницкий Д.В. Налоговое право: проблемы теории практики. Юридический центр Пресс. 2003. 393 с.
22. Гетьман А.П. Процессуальные нормы и отношения в экологическом праве. 1994. 134 с.

23. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: автореф...дис. кандидата юридичних наук. Одеса 2008. 19 с.
24. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дисертація доктора юридичних наук. Національний університет ім. Т. Шевченка. 2010. 433 с.
25. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація. Монографія. К. Алерта. КНТ. ЦУЛ. 2009. 460 с.
26. Кучерявенко М. П. Правова природа процедурного регулювання оподаткування. *Юрист України*. 2011. № 2 (15). С. 26-29.
27. Кучеров И. И. Судаков О. Ю. Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М. 2001. 256 с.
28. Березенко І. В. Сутність та правова природа податково-деліктного провадження. *Visegrad journal on human rights*. 2019. № 6 (volume 2). С. 15-20
29. Андрій Валенко. Верховний суд: на захисті платників податків чи податкової. URL: <https://pravo.ua/verhovnij-sud-na-zahisti-platnikiv-podatktiv-chi-podatkovoi/> (дата звернення 22.06.2020).
30. Топор І.В. Поняття та види учасників адміністративного судочинства: проблеми теорії. *Актуальні проблеми держави і права*. 2011. Вип. 58. С. 264-271.
31. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України. К. Юрінком Інтер. 2008. 496 с.
32. Бех Г. В. Дмитрик О. О. Кобильнік Д. А. За ред. проф. М. П. Кучерявенка. Податкове право. Навч. посіб. Юрінком Інтер. 2003. 400 с.
33. Брызгалина. А. В. Налоги и налоговое право. Аналитика. Пресс. 1998. 608 с.
34. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. Харьков. Легас. 2001. 584 с.
35. Поддєрьогін А.М. Білик М.Д. Буряк Л.Д. Фінанси підприємств. Київ. КНЕУ. 2006. 552 с.

36. Пурденко О.А. Специфіка функцій податків у галузі електроенергетики сфери матеріального виробництва. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 3. С. 86–91.
37. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. Київ. НІОС. 2000. 206 с.
38. Значення слова «фіск». URL: <http://vseslova.com.ua/word/%D0%A4%D1%96%D1%81%D0%BA-114061u>. (дата звернення 14.10.2018).
39. Орлюк О.П. Фінансове право України: Навчальний посібник. Київ. Юрінком Інтер. 2003. 528 с.
40. Борецько В. Напрями посилення регулюючої функції податків. *Економіка України*. 2009. № 1. С. 50–57.
41. Литвиненко Я. В. Податкова політика. навч. посіб. Київ. МАУП. 2003. 224 с.
42. Новицький В.Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку. Питання методології. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 60–73.
43. Гетьман К.О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. *Проблеми законності*. 2015. С. 188–198.
44. Скакун О.Ф. Теорія права і держави. КНТ. ЦУЛ. 2010. 520 с.
45. Рыженков А. Я. Компенсационная функция советского гражданского права Саратов. Сарат. 1983. 95 с.
46. Федосова В.Є. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України. *Економіка і регіон*. 2015. № 2 (51). С. 90-93.
47. Майданник О. Журавель Я. Місцеві податки та збори в Україні та зарубіжних країнах: порівняльно-правовий аналіз. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2020. № 1-2 С.64-70.
48. Авер'янов В.Б. Методологічні засади реформування українського адміністративного права. *Правова держава*. 2001. Вип. 12. С. 292-300.
49. Пудрик Н.С. Податкове провадження: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 Запоріжжя, 2016. 20 с.

50. Роздайбіда А.А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.
51. Мінаєва О.М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект) автореф. дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2017. 36 с.
52. Герчаківський С.Д. Дем'янюк О.Б. Митна справа: навчальний посібник. Тернопіль. Економічна думка. 2011. 148 с.
53. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс. КНТ.ЦУЛ. 2010. 392 с.
54. Архипенко Т.В. Понятие и сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. *Финансовое право*. 2004. № 5. С. 14-19.
55. Кучерявенко М.П. ПК України: постатейний коментар. Харків. 2011. Ч. 2. 1128 с.
56. Хачатуров Р.Л. Липинский Д. А. Общая теория юридической ответственности: монографія. СПб. Юридический центр Пресс. 2007. 586 с.
57. Старилов Ю.М. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж: ИПФ «Воронеж». 2001. 284 с.
58. Гончар Г.П. Теоретичні та прикладні аспекти фіскальних деліктів. Класичний приватний університет. 2019. Випуск 4 (15). С. 247-252.
59. Відповідальність платників податків по-новому: роз'яснює ДПС URL: https://biz.ligazakon.net/news/196980_vdpovdalnst-platnikv-podatkv-po-novomu-rozyasnyu-dps (дата звернення 16.02.2021).
60. Загальні умови притягнення платника податків до фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень. URL: <https://if.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/424128.html> (дата звернення 16.02.2021).
61. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США. М. 2008. 120 с.
62. Кузнеченкова В.Є. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. М. 2005. 506 с.

63. Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб. 2002. 159 с.
64. Податкові правопорушення: які умови визначають вину. URL: https://biz.ligazakon.net/news/201197_podatkov-pravoporushennya-yak-umovi-viznachayut-vinu (дата звернення 16.02.2021).
65. Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків. URL: https://masterbuh.com/19_01_18_ro_zstrochennya_ta_vidstrochennya_groshovih_zobovyazan_abo_po (дата звернення 16.02.2021).
66. Журавель А.В. Геба Г. І. Доцільність запровадження в Україні інституту податкового омбудсмена. *Південноукраїнський правничий часопис*. С. 52-55.
67. Алексеев С.С. Правовая система и личность. *Правоведение*. 1988. № 4. С. 101–111.
68. Олійник А. Ю. Конституційно-правовий механізм забезпечення основних свобод людини і громадянина в Україні. К. Алерта. КНТю Центр навчальної літер. 2008. 472 с.
69. Буряка С.В. Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання. Юрінком Інтер. 2009. 800 с.
70. Оніщик Ю.В. Конструкція «фінансова діяльність»: співвідношення публічного та приватного інтересу при її здійсненні. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. Вип. 48. С. 419-423.
71. 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.
72. 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.

73. Сайт Державної фіскальної служби України
URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/> (дата звернення 20.04.2020).

74. 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.

75. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення: автореф. дис ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2015. 28 с.

76. Свириденко В.М. Захист прав платників податків як пріоритетне завдання держави: сучасний стан та перспективи розвитку.
URL: <http://www.apdp.in.ua/v62/35.pdf> (дата звернення 16.02.2021).

77. Грищенко В.В. Теория российского налогового права. Саратов. Изд-во ГОУ ВПО «Сарат». гос. акад. права». 2005. 137 с.

78. Машук В.Ю. Адміністративно-правове забезпечення функціонування апарату судів загальної юрисдикції: дис.....канд. юрид. наук. 12.00.07. Дніпропетровськ. 2014. 218 с.

79. Пирожков Ю.В. Функції адміністративного права: генеза, теоретичний, нормативний та праксеологічний аспект. Монографія. Запоріжжя. Вид. дім «Гельветика». 2016. 548 с.

80. Миколенко О.М. Сучасний погляд на класифікацію функцій адміністративного права. *Правова держава*. 2017. № 25. С. 78-82.

81. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М. Учеб.-консульт. центр «ЮрИнфоР». 2001. 360 с.

82. Оніщик Ю.В. Правовий статус організації – платника податку автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07. Ірпінь. 2008. 25 с.

83. 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.

84. Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права: дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2017. 227 с.
85. Теремецький В.І. Податкові правовідносини в Україні: монографія Харків. Диска плюс. 2012. 648 с.
86. Пасічна І.О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні: монографія. Полтава. 2015. 183 с.
87. Бачун О.В. Правовий статус суб'єктів адміністративного судочинства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07. Київ. 2010. 22 с.
88. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 року № 2747 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення 29.01.2019).
89. Ямпольская Ц.А. Субъекты советского административного права...дис...докт...юрид.наук: 12.00.07. Москва. 1958. 284 с.
90. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2001. 184 с.
91. Бакун О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.07. Київ. 2000. 16 с.
92. Пилипенко А.А. Налоговое право: Курс лекций. Минск. ГИУСТ БГУ. 2009. 145 с.
93. Греца Я.В. Ярема В.І. Бисага Ю.М., Сідак М.В. Податкове право: навч. посібник. Київ. 2012. 389 с.
94. Баїк Оксана. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин в Україні. URL:http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/41721/2/2017n861_Bayik_O-About_the_special_characteristic_225-231.pdf (дата звернення 08.12.2020).
95. Міщенко Л.В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин. *Вісник ХНУВС*. 2015. № 3 (70). С. 114–120.

96. Пасічна І.О. Податкові правовідносини в Україні: стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя. 2014. 20 с.

97. Фоміна Г.В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя. 2015. 20 с.

98. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Форум права*. 2011. № 4. С. 741–748.

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

100. Вдовічен В.А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: автореф. дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.07. Київ. 2011. 20 с.

101. Кучерявенко М. Податкове представництво: зміст і види. *Вісник академії правових наук України*. 2001. № 1 (28). С. 68-75.

102. Коваль Ю.А. Правовий статус податкових агентів як самостійних учасників податкових правовідносин. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. № 33 (2). С. 25-30.

103. Кучерявенко Н. П. Налоговое право Украины. Х.Легас. 2004. 488 с.

104. Березенко І.В. Суб'єкти реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2019. № 21. С. 57-65.

105. Участились жалобы бизнес-омбудсмену на блокировку налоговых накладных URL: https://buh.ligazakon.net/news/192963_uchastilis-zhaloby-biznes-ombudsmenu-na-blokirovku-nalogovykh-nakladnykh (дата звернення 18.04.2020).

106. Інформаційне агенство України URL: <https://ua.interfax.com.ua/news/general/586264.html> (дата звернення 26.01.2021).

107. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 16.04.2021).

108. Задихайло О.А. Актуальні проблеми фінсово-правової відповідальності в Україні. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди*. 2018. № 28. С. 85-89.

109. Іванський А.Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження: автореф. дис....д-ра юрид. наук: 12.00.07. Одеса. 2009. 36 с.

110. Монаєнко А.М. Місце фінансово- правової відповідальності в системі юридичної відповідальності. *Право України*. 2011. № 9. С. 228-237.

111. Муконін О.В. Поняття фінансово-правової відповідальності в оподаткуванні. *Університетські наукові записки*. 2005. № 3 (15). С. 216–220.

112. Ровинський Ю.О. Фінансово-правовий примус в Україні: проблеми і перспективи розвитку: автореф. дис. на здоб. д-ра юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя. 2011. 36 с.

113. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности. *Журнал российского права*. 2005. № 10. С. 103-112.

114. Белошапко Ю.Н. Правонарушения и ответственность в финансовом и аналоговим праве. *Правоведение*. 2001. № 5. С. 56–57.

115. Нагребельний В.П. Фінансове право України. Навч. посібник для студентів вищ.навч. закл Ін- держав і прав ім. В. М. Корецьког НАН України. Суми. 2004. 320 с.

116. Ефремов Е.С. Ответственность з налоговые правонарушения: понятия, признаки, функции. *Правоведение*. 2002 № 2. С. 58-66.

117. Ерпылева Н.Ю. Пруденциально регулировании банковской деятельности в России и Польше (правовые аспекты). *Государств и право*. 1997. № 8. С. 92-99.

118. Гоги А. А. Теоретико-правовы вопросы налоговой ответственности. Тольятти. 2003. 468 с.

119. Емельянов А.С. Меры финансово-правового принуждения. *Правоведение*. 2001. № 6. С. 41-44.

120. Лукашев О.А. Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації: дис...д-ра. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2010. 411 с.

121. Карасева М. Налоговый процесс – новое явление в праве. *Предприятия и налоги*. 2003. № 6. С. 53-59.

122. Брызгалин А.В., Берник В.Р. Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации части первой с постатейными материалами официальных органов М. Аналитика. Пресс. 2001. Том.3. 688 с.

123. Слома В.И. Налоговый кодекс Российской Федерации. Постатейный комментарий. 1999. 396 с.

124. Про надання інформації лист Державної фіскальної служби України від 14.06.2016 № 6414/П/99-99-10-02-

14 URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-fizichnih-osib/print-68600.html> (дата звернення 10.06.2019).

125. Інтерактивна платформа податкових знань Taxlink. Фінансова відповідальність за податкові правопорушення. URL: <https://taxlink.ua/ua/news/finansova-vidpovidalnist-za-podatkovyi-pravoporushennja.htm#hcq=Yxnyosr> (дата звернення 12.06.2019).

126. Оніщик Ю. В. Актуальні питання відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип.1. Том. 3. С. 66-69.

127. Касьяненко А.М. Фінансово-правова відповідальність за порушення бюджетного законодавства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2015. 20 с.

128. Оніщик Ю.В. Концептуальні питання фінансово правової відповідальності в контексті розвитку фінансового права. *Вороновські*

читання (*Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*): матеріали міжнар. наук.-практ. конф, м. Чернівці, 4-5 жовтня 2017 р. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. С. 146-148.

129. Про затвердження Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: наказ Міністерства фінансів від 20.04.2015 № 449 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0508-15> (дата звернення 11.06.2019).

130. Новостной портал Украины. Бизнес не видит изменений в налоговой системе Украины—исследование.URL:<https://delo.ua/economyandpoliticsinukraine/biznes-ne-vidit-izmenenij-v-nalogovoj-sisteme-uk-354600/> (дата звернення 12.06.2019).

131. 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.

132. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF> (дата звернення 21.01.2020).

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

134. Пасенюк О.М. Адміністративне судочинство України. Київ: Юрінком Інтер. 2009. 672 с.

135. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: Практическое пособие по судебной защите. 2-е изд., перераб. и доп. Москва. Волтерс Клувер. 2004. 224 с.

136. Пепеляев С.Г. Налоговое право. Москва. 2003. 601с.

137. Кучер С.П. Досудебное врегулирование споров, возникающих по инициативе налогоплательщиков. *Налоговые споры*. 2004. № 2. С.107–111.

138. Захаров А.С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ. *Налоговые споры: теория и практика*. 2004. № 3. С. 16-18.

139. Смичок Є.М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів. *Право і суспільство*. 2012. № 6. С. 77-82.

140. Постанова Верховного Суду від 02.05.2018 у справі № 804/3006/17 URL:<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73737151> (дата звернення 28.09.2019).

141. Постанова Верховного Суду від 13.03.2018 у справі №804/1113/16 URL:<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72745230> (дата звернення 31.01. 2018)

142. Карасева М.В. Конституционное право граждан СССР на обжалование. Изд. Воронежского унта.1989. 150 с.

143. Кучерявенко М.П. ПК України: постатейний коментар. Харків. 2011. Ч. 2. 1128 с.

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

145. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету міністрів України від 21.02.2018 р. №117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-п> (дата звернення 27.01.2019).

146. Прес-служба ДФС України. Оскаржити рішення про відмову в реєстрації ПН/РК можна через електронний кабінет. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100007766-oskarzhiti-rishennyaprovidmovu-v-reyestratsiyi-pn-rk-mozhna-cherez-e-kabinet> (дата звернення 27.01.2019).

147. Постанова Рівненського окружного адміністративного суду від 17.08.2017 № 817/1147/17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SO13169.html (дата звернення 31.01.2019).

148. 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-reestratsiyi-podatkovih-nakladnih.html> (дата звернення 31.01.2019).

149. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU50K02U.html (дата звернення 31.01.2019).

150. Цвіра Д.М. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із вирішенням податкових спорів: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Тернопіль. 2018. 247 с.

151. Кіценко В.С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса. 2010. 20 с.

152. Самсін І.Л. Юридичні факти в механізмі вирішення податково-правового спору. *Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України*. 2013. № 2. С. 4-7.

153. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 року. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text (дата звернення 15.01.2021).

154. Закон України Про судоустрій і статус суддів: від 02.06.2016 № 1402- VIII URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення 18.01.2021).\

155. Мисник Н. ТОП - 5 судових рішень у податкових справах за 2019 рік URL: https://biz.ligazakon.net/ua/analytics/188351_top-5-sudovikh-rshen-u-podatkovikh-sporakh-za-2019-rk (дата звернення: 23.10.2019).

156. Постанова ВП ВС від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15 URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/80427413?utm_source=biz.ligazakon.net

on.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.214979607.161119105.1571534370-887939983.1554792254 (дата звернення 30.12.2019).

157. Рішення Конституційного Суду України від 30 січня 2003 року № 3рп/2003) URL:<https://ips.ligazakon.net/document/view/KS03004?an=820383> (дата звернення 21.12.2019)

158. 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*. Вип 1(2) 2015. С. 5-11.

159. Постанова ВС від 2 квітня 2019 року №822/1878/18 щодо критеріїв блокування податкових накладних URL:https://verdictum.ligazakon.net/document/80894116?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress01&_ga=2.15293494.161119105.1571534370-887939983.1554792254 (дата звернення 23.08.2019).

160. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Козинець проти України» від 06.12.2007 (заява № 75520/01) URL: <http://www.gdo.kiev.ua/files/db.php?st=912&god=2008> (дата звернення 12.03.2018).

161. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Назарчук проти України» від 12.04.2005 (заява № 9670/02) URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.4447.0> (дата звернення 13.06.2018).

162. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ракітін проти України»: від 11.01.2007 (заява № 7675/04) URL:<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5164.0> (дата звернення 12.07.2019).

163. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Терем, Чечеткін та Юліус проти України»: від 18.10.2005 (заява № 70297/01) URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.4039.0> (дата звернення 30.09.2018).

164. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав проти України»: від 09.01.2007 (заява № 803/02) URL:<http://lawua.info/jurdata/dir131/dk131248.htm> (дата звернення 15.09.2019).

165. Журавель Я. Риженко О. Майданник О. Встановлення місцевих податків і зборів об'єднаними територіальними громадами: сучасний стан та перспективи розвитку правового регулювання. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 4. С.58-64.

166. Журавель Я. Майданник О. Місцеві податки та збори в Україні та зарубіжних країнах: порівняльно-правовий аналіз. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2020. № 1-2. С 64-70.

167. Дроговоз Ю. Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення URL:// https://rpr.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf (дата звернення 21.01.2021).

168. Taxpayer's rights and obligations. Practice note / Prepared by the 'Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. URL://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2010.pdf. (дата звернення 25.12.2019).

169. Internal Revenue Service's United States Department of the Treasury: URL:// <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=240998,00.Html> (дата звернення 25.12.2019).

170. Мельник В. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах: Швеція: URL: http://dpa.zt.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=14978&Itemid=203 (дата звернення 24.12.2019).

171. Taxpayers' Ombudsman Upholding Your Service Rights. Офіційний сайт омбудсмена платників податків Канади. URL: <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html> (дата звернення 23.12.2019).

172. Mukesh Butani Tax ombudsman: A positive start URL:http://icrier.org/pdf/20-June-2016/Mukesh_Butani_Tax_Dispute_Resolution.pdf/ (дата звернення 20.11.2019).

173. Commonwealth Ombudsman URL: [http:// www.ombudsman.gov.au/](http://www.ombudsman.gov.au/) (дата звернення 24.11.2019).

174. Володимир Куценко. Проблеми бізнесу у податковій сфері: досвід Ради бізнес-омбудсмена. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3201607-do-radi-biznesombudsmena-nadijslo-ponad-85-tisac-skarg.html> (дата звернення 12.04.2020)

175. The Constitution of the USA: Official text and amendments// DLANE Publishing. 1994. 89 p.

176. David Laro. Shannon P. Pratt Business Valuation and Federal taxes: procedure, law and Perspective. John Wiley and Sons, 2011. 482 p.

177. Commissioners for Revenue and Customs Act. London. 2005. 58 p.

178. Податки в Польщі URL: <https://tqm.com.ua/ua/likbez/ualaws/polsha-podatky> (дата звернення 18.01.2021).

179. Information about administrative courts activities in 2016. Supreme Administrative Court. Warsaw. 2017. pp. 16-17.

180. Оподаткування в Польщі URL: <https://fbs-tax.com/uk/tax-planning/poland/taxation-in-poland/> (дата звернення 20.01.2021).

181. Mariański. A. Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. Warszawa 2011. pp. 20 - 33.

182. Світовий досвід оподаткування: Республіка Польща <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/polsha/> (дата звернення 30.12.2021).

183. Дікань Л.В. Фінансово-господарський контроль. К. 2010. 395 с.

184. Теремецький В.І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Х. 2012. 408 с.

185. Аналітична доповідь URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2014-12/rozv_pydpr-bec22.pdf (дата звернення 12.02.2021).

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

187. Медіація у професійній діяльності юриста
URL:https://kneu.edu.ua/userfiles/lib/Mediatsiya_profesiyniy_diyalnosti_yurysta_19.pdf (дата звернення 10.01.2020).

188. Gerami Arghavan. Bridging the Theory-and Practice Gap Mediator Power in Practice 2009. 26 (4). P. 433–451.

189. Xavier Anil. Mediation is here to stay. 2009 P. 363–378.

190. Крисюк Ю.П. Медіація як позасудовий спосіб вирішення спорів: історія впровадження в зарубіжних країнах і перспективи для України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. № 38. С. 154-157.

191. Податковий компроміс та податкова медіація. Що потрібно знати? URL: <https://radako.com.ua/news/podatkoviy-kompromis-ta-podatкова-mediaciya-shcho-potribno-znati> (дата звернення 12.01.2021).

192. Ales Zalar Comprehensive analysis of the current context, barriers and opportunities for development mediation with recommendations on development and implementation of mediation in Ukraine 2019. 44 с.

193. Карпенко А.Д. Медиация учебник. Редакция журнала «Третейский суд». М. Статут. 2016. 470 с.

194. Fuller. L. «Mediation – its Forms and Functions» 1970-1971. 31 p.

195. Спектор О.М. Альтернативні способи вирішення цивільно-правових спорів: світовий досвід та перспективи застосування у правовій системі України: монографія. Київ. Фенікс. 2013. 160 с.

196. Притика Ю. Д. Зміст та класифікація принципів медіації. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2011. № 10. С. 86–92.

197. Можайкіна О. С. Поняття та зміст основних принципів медіації в цивільно-правових відносинах. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* № 5/2017. URL:http://apnl.dnu.in.ua/5_2017/15.pdf (дата звернення 16.01.2021).

198. Hinshaw Art Regulating Mediators (November 1, 2016). 21 Harv. Neg. L. Rev. 163 (2016). URL: <https://ssrn.com/abstract=3044870> (дата звернення 15.01.2021).

199. Кимберли Ковач. Медиация крат. курс; пер. с нагле. М. Инфотропик Медиа. 2013. 316 с.

200. European Code of Conduct for Mediators. URL: http://ec.europa.eu/civiljustice/adr/adr_ec_code_conduct_en.pdf.

201. Хто такий медіатор? URL: http://namu.com.ua/ua/info/customers/who-is-a-mediator_/ (дата звернення 10.01.2021).

202. Кодекс етики медіатора Національної асоціації медіаторів України, затв. рішенням Загальних зборів ГО «Національна асоціація медіаторів України» від 07 грудня 2017 року. Протокол № 1. URL: <http://namu.com.ua/ua/info/mediators/ethical-code/> (дата звернення 12.03.2019).

203. Пухтецька А. Принцип верховенства права: сучасні європейські доктрини як орієнтир для реформування національного законодавства. *Вісник Національної академії наук України*. 2010. № 3. С. 33-43.

204. Ясиновський І.Г. Імплементация процедури медіації в українське законодавство: теоретико-правовий аналіз: дис. канд. юр. наук: 12.00.01 Київ. 2018. 255 с.

205. Закон Республики Беларусь «Про медіацію» від 12 лип. 2013 р. URL: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=H11300058&p1=1> (дата звернення 10.01.2021) (дата звернення 16.01.2021).

206. Закон Республики Молдова «Про медіацію» від 14 лип. 2007 р. URL: http://base.spininform.ru/show_doc.fwx?rgn=22397 (дата звернення 10.01.2021).

207. Закон Республики Молдова «Про медіацію» від 3 лип. 2015 р. № 137 URL: <http://www.parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/2689/language/en-US/Default.aspx> (дата звернення 10.01.2021).

208. Платон. Діалоги. Харків. Фоліо. 2008. 349 с.

209. Анцелевич Г.А. Актуальные проблемы международного права. Київ. Укр. акад. внешней торговли. 2006. 282 с.

210. Mustill Arbitration: History and Background. Journal of International Arbitration. 1989. № 6. p. URL: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/jia0006&div=22&id=&page=> (дата звернення 10.01.2021).

211. Collected Works of Abraham Lincoln URL: <http://www.abrahamlincolnonline.org/lincoln/speeches/lawlect.htm> (дата звернення 10.01.2021).

212. «Quantifying the cost of not using mediation—a data analysis» (2011) URL: <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201105/20110518ATT19592/20110518ATT19592EN.pdf> (дата звернення 11.01.2021).

213. De Palo G. Trevor. M. et al. «Rebooting» the Mediation Directive: Assessing the Limited Impact of its Implementation and Proposing Measures to Increase the Number of Mediations in the EU. 2014. URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/493042/IPO_LJURI_ET\(2014\)493042_EN](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/493042/IPO_LJURI_ET(2014)493042_EN) (дата звернення 13.01.2021).

214. The Implementation of the Mediation Directive. Compilation of In depth Analyses URL: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/571395/IPO_L_I DA\(2016\)571395_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2016/571395/IPO_L_I DA(2016)571395_EN.pdf) (дата звернення 12.01.2021).

215. Rosalba Alassini JUDGMENT OF THE COURT (Fourth Chamber) 18 March 2010 URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=79649&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=659017> (дата звернення 12.01.2021).

216. Menini and Rampanelli Judgment of the Court (First Chamber) of 14 June 2017. URL: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-75/16> (дата звернення 12.01.2021).

217. Ясиновський І. Г. Характеристика моделей медіації в розвинутих країнах. Наук. пр. Нац. авіац. ун-ту. Серія. *Юридичний вісник*. 2014. № 4. С. 94-98.

218. Безпалько І.Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами. *Науковий вісник Національного лісотехнічного університету*. 2009. 19 (2). С. 140-146.

219. Бізнес погіршив оцінку стану справ у сфері оподаткування. ЕВА URL:<https://yur-gazeta.com/golovna/-biznes-pogirshiv-ocinku-stanu-sprav-u-sferi-opodatкування--eva.html> (дата звернення 12.01.2021).

220. Княжанський В. Потрібен податковий омбудсмен. URL: <http://www.day.kiev.ua/uk/55Проблемицивільноготагосподарськогоправаarticle/panorama-dnya/potriben-podatkoviy-ombudsmen> (дата звернення 17.01.2021).

221. 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 Київ: АПСВТ. 20.05. 2020. С. 8-9.

222. ЄБРР не припинить співпрацю з Україною. URL:http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?yebrr_ne_pripinit_spivpratsyu_z_ukrayinoyu&objectId=1277015 (дата звернення 17.01.2021).

223. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження інституту податкового омбудсмена) від 23.06.2014 № 4154а. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JG37E68A> (дата звернення 17.01.2021).

224. 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.

225. Підприємці скаржаться на дії податкової. URL:<https://legalhub.online/opodatкування/pidpryyemtsi-skarzhatsya-na-diyi-podatkovoyi-biznes>

ombudsmen/<https://legalhub.online/opodatkovannya/pidpryyemtsi-skarzhatsya-na-diyi-podatkovoyi-biznes-ombudsmen/> (дата звернення 17.01.2021).

226. Березенко І.В. Оскарження рішень контролюючих органів під час податково-деліктних проваджень. *АгроТерра: освіта, наука, бізнес*. 2019. 1-2 (7). С. 69-74.

Додаток А

ПРОЄКТ

Закон України**«Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реалізації захисної функції в податково-деліктному провадженні України»**

Внести до Податкового кодексу України такі зміни:

1. Пункт 14.1 статті 14 доповнити новими підпунктами 14.1.1³., 14.1.1⁴., 14.1.1⁵., та 14.1.1⁶., такого змісту:

«14.1.1³. податкове провадження - комплекс податкових процедур взаємозалежних і взаємообумовлених між собою, спрямований на ефективну реалізацію податкових деліктів»;

«14.1.1⁴. податково-деліктне провадження - процес, який складається з послідовних процедур щодо притягнення платника податків до фінансової відповідальності контролюючими органами за вчинення податкового делікту і завершується остаточним рішенням у справі»;

«14.1.1⁵. податкова процедура – послідовні дії учасників, певна модель поведінки у податкових правовідносинах, спрямована на досягнення правового результату під час податкового делікту у податковій сфері»;

«14.1.1⁶. податковий делікт – спір між контролюючими органами та платниками податків, які суперечать податковому законодавству та призводять до проступку в межах притягнення платника податків до фінансової відповідальності».

2. Пункт 14.1.7. статті 14.1 доповнити новими підпунктами 14.1.7¹., 14.1.7²., 14.1.7³., 14.1.7⁴., 14.1.7⁵., 14.1.7⁶., такого змісту:

«14.1.7¹. захисна функції - це функція установлення і гарантована державою засобів юридичного впливу, пов'язаного зі спричиненням шкоди суб'єктам податкового права»;

«14.1.7². реалізація захисної функції – втілення на законодавчому рівні наданих прав на захист щодо оскарження рішень контролюючого органу з відновленням порушеного права платників податків»;

«14.1.7³. неправомірні дії контролюючого органу - це вольова поведінка суб'єкта права (дія чи бездіяльність), яка не відповідає приписам податкових правових норм, суперечить основним принципам податкового права, чим порушує права платників податків»;

«14.1.7⁴. бездіяльність контролюючого органу – це пасивна поведінка контролюючого органу, яка виражається у формі невчинення дії (дій), яку контролюючий орган відповідно до закону міг би вчинити»;

«14.1.7⁵. незаконні рішення – розумова діяльність контролюючого органу з визначення майбутнього стану відносно порушених прав платників податків результат такої дії є офіційний документ виданий письмово чи надано усно контролюючим органом, в якому зафіксовано такий результат».

«14.1.7⁶. вмотивоване рішення контролюючого органу – офіційний документ, який ґрунтується на засадах верховенства права, є законним і обґрунтованим, на підставі повно і всебічного з'ясування обставин податкової справи».

2. Пункт 21.4 статті 21 ПК України викласти в наступній редакції:

21.4. Посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність за винне протиправне діяння чи бездіяльність, через незаконні рішення в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування, цієї посадової (службової) особи.

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 perspectives. *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. *Муніципальна 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.

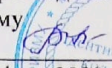
які додатково відображають наукові результати дисертації

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

Додаток В

Додаток В

ЗАТВЕРДЖУЮ
Ректор Академії праці, соціальних відносин і
туризму

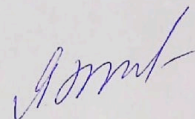
 В.В. Буяшенко
«15» січня 2020 року

АКТ

про впровадження у навчальний процес Академії праці, соціальних відносин і туризму результатів дисертаційного дослідження Березенко Ірини Віталіївни на тему “Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні” на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 “Право”

Комісія у складі: голова – декан юридичного факультету, кандидат юридичних наук, доцент Журавель Я.В., члени комісії – доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права, кандидат юридичних наук, доцент Домбровська О.В., доцент кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права, кандидат юридичних наук Настюк А.А., старший викладач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права, кандидат юридичних наук Риженко О.С. склали цей акт про те, що аспірантка кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Академії праці, соціальних відносин і туризму Березенко Ірина Віталіївна підготувала дисертаційне дослідження на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 “Право” на тему “Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні”, результати якого, були використані під час розробки та викладання дисциплін “Сучасні тенденції розвитку фінансового права”, “Фінансове право” та “Податкове право”.

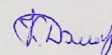
Голова комісії
Декан юридичного факультету
кандидат юридичних наук, доцент



Я.В. Журавель

Члени комісії

Доцент кафедри
конституційного, адміністративного та фінансового права
кандидат юридичних наук, доцент



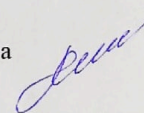
О.В. Домбровська

Доцент кафедри
конституційного, адміністративного та фінансового права
кандидат юридичних наук



А.А. Настюк

Старший викладач кафедри
конституційного, адміністративного та фінансового права
кандидат юридичних наук



О.С. Риженко

Міністерство освіти і науки України
Державна установа
«НАУКОВО-МЕТОДИЧНИЙ ЦЕНТР
ВИЩОЇ ТА ФАХОВОЇ ПЕРЕДВИЩОЇ
ОСВІТИ»

(Науково-методичний центр ВФПО)

вул.Смільянська,11, Київ, 03151

тел./факс : +38 (044) 242-35-68

e-mail: nmc.vfpo@ukr.net

http://nmc-vfpo.com

код ЄДРПОУ 38282994



Ministry of Education and Science of Ukraine
State institution
«SCIENTIFIC AND METHODOLOGICAL
CENTER FOR HIGHER
AND PRE-HIGHER EDUCATION»

(Scientific and methodological center HPHE)

11, Smilianska str., Kyiv, 03151

Phone/fax: +38 (044) 242-35-68

e-mail: nmc.vfpo@ukr.net

http://nmc-vfpo.com

USREOU Code 38282994

28.01.2021 № 25

А К Т

**впровадження результатів дисертації здобувача наукового ступеня
доктор філософії з права Березенко Ірини Віталіївни
на тему «Реалізація захисної функції в податково-деліктному
провадженні» у науково-дослідну діяльність**

Комісія у складі: директора Іщенко Тетяни Дем'янівни, заступника директора з навчально-методичної роботи Хоменка М.П., склала цей акт про те, що матеріали дисертації Березенко Ірини Віталіївни на тему «Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні» (на здобуття наукового ступеня доктора філософії з права за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право) мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у роботі науково-методичного кабінету економіки та права, а саме для подальшого розроблення наукових питань щодо фінансово-правових засад і використовуються для експертного оцінювання навчально-методичних матеріалів, науково-практичних конференцій, засідань робочих груп з проблем економічної освіти та права.

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності діяльності працівників відділів кабінету кадрового забезпечення та юридичного супроводу, під час виникнення податкових питань та фінансових питань.

За вагомий внесок в науку і освіту Березенко Ірину Віталіївну було нагороджено Подякою Державної установи «Науково-методичний центр вищої та фахової передвищої освіти».

ВИСНОВОК

Результати дисертаційного дослідження Березенко Ірини Віталіївни на тему «Реалізація захисної функції в податково-деліктному провадженні» на здобуття наукового ступеня доктора філософії з права вважати впровадженими в дослідну діяльність під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень, спрямованих на вирішення теоретико-методологічних проблем науки податкового права.

Директор
Науково-методичного
центру ВФПО

Тетяна ІЩЕНКО