

Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М.,
Лозинський Ю. Р., Скриньковський Р. М.,
Кайдрович Х. І.

АДМІНІСТРАТИВНО- ПРАВОВИЙ ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Навчальний посібник

Львів
СПОЛОМ

**УДК [342.951:336.225](075.8)
Ков 56**

Рекомендовано до друку Вченою радою
Львівського державного університету внутрішніх справ
(протокол від 30.06.2021 р. № 14)

Р е ц е н з е н т и:

Надія Бортник, доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри адміністративного та інформаційного права
(Навчально-науковий інститут права, психології та інноваційної освіти
НУ «Львівська політехніка»);

Данило Йосифович, кандидат юридичних наук, доцент,
заступник директора інституту з підготовки фахівців
для Національної поліції
(Львівський державний університет внутрішніх справ).

Ковалів, Мирослав Володимирович.

Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с. Бібліогр.: с. 236-237 (15 назв).

Подано комплексний аналіз теоретичних, методологічних і практичних проблем у галузі правового та організаційного регулювання захисту прав платників податків адміністративно-правовими засобами. На основі досягнень правової науки, сучасного законодавства та практики застосування розкрито теоретико-методологічні та правові особливості застосування різних форм розв'язання податкових спорів в умовах реформування публічного адміністрування у контексті угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Для здобувачів вищої освіти у галузі права і економіки, аспірантів, науково-педагогічних працівників, практичних працівників, фізичних та юридичних осіб, органів публічного управління, які здійснюють діяльність у податковій сфері.

The textbook deals with the comprehensive analysis of theoretical, methodological and practical problems in the field of legal and organizational regulation of the protection of taxpayer rights by administrative law means. Based on the achievements of the legal science, modern legislation and practice, the theoretical, methodological and legal features of the application of various forms of tax dispute resolution under public administration reform in the context of the Association Agreement between Ukraine and the European Union are revealed.

The textbook can be of use to higher education applicants in law and economics, post-graduate students, research and teaching staff, practitioners, individual and legal entities, public administration bodies engaged in tax activities.

Ковалів М.В., Єсімов С.С., Проць І.М.,
Лозинський Ю.Р., Скриньковський Р.М., Кайдрович Х.І., 2021

**I
S
B
N**

**9
7
8**

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	6
РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	9
1.1. Поняття захисту прав платників податків	9
1.2. Зміст адміністративно-правового захисту платників податків	16
1.3. Гарантії платників податків щодо захисту прав і законних інтересів у сфері податків і зборів	24
1.4. Податкове адміністрування та податкові спори	31
Контрольні питання.....	38
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	39
РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ВІДНОСИНИ В МЕХАНІЗМІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	41
2.1. Адміністративно-правові відносини у податковій сфері.....	41
2.2. Суб'єкти адміністративно-юрисдикційних правовідносин у механізмі захисту прав платників податків	43
2.3. Державна податкова служба України.....	66
2.4. Інші суб'єкти податкових правовідносин.....	73
Контрольні питання.....	80
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	80
РОЗДІЛ 3. СПОСОБИ ТА ЗАСОБИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	82
3.1. Засоби захисту прав платників податків	82
3.2. Правові способи захисту прав платників податків.....	90
3.3. Альтернативні способи захисту прав платників податків.....	103
Контрольні питання.....	110
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	110

РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК ПІДСТАВА ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	112
4.1. Поняття та особливості податкових спорів	112
4.2. Правові аспекти класифікації податкових спорів	121
Контрольні питання.....	130
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	105
РОЗДІЛ 5. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ПРОЦЕДУРИ В МЕХАНІЗМІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ.....	132
5.1. Адміністративно-правові акти у податковому праві	132
5.1.1. Нормативність адміністративно-правового акту	135
5.1.2. Ознаки правових актів органів виконавчої влади	137
5.1.3. Індивідуальні податково-правові акти	144
5.2. Поняття адміністративної процедури	148
5.3. Рівень правового регулювання адміністративних процедур.....	153
5.4. Особливості правового регулювання адміністративних процедур у галузі податків і зборів	155
5.5. Проблеми правового регулювання адміністративної процедури податкового контролю в процесі застосування інформаційних технологій	161
Контрольні питання.....	165
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	165
РОЗДІЛ 6. ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ.....	167
6.1. Права платників податків та необхідність захисту при здійсненні податкового контролю	167
6.2. Правові засоби захисту прав платників податків у ході податкового контролю	169
6.3. Способи захисту прав платників податків у ході податкового контролю	176
Контрольні питання.....	179
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	180
РОЗДІЛ 7. РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОВАДЖЕНЬ У КОНТЕСТІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ	182
7.1. Характеристика та принципи податкового процесу	182
7.2. Структура і взаємодія елементів податкового процесу	186
7.3. Податкове провадження як головна структурна складова податкового процесу	188

7.4. Окремі аспекти захисту платників податків під час реалізації податкових проваджень	190
Контрольні питання.....	193
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	193
РОЗДІЛ 8. АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ.....	195
8.1. Поняття, сутність та принципи адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства	195
8.2. Підстави настання адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування	203
8.3. Правове регулювання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства	207
Контрольні питання.....	211
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	212
РОЗДІЛ 9. ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВАХ	214
9.1. Характеристика податкових систем США та держав Європейського Союзу	214
9.2. Основні напрями податкового реформування в державах Європейського Союзу	222
9.3. Заборона дискримінації в податковому праві як форма захисту платників податків: досвід Європейського Союзу	230
Контрольні питання.....	238
Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів.....	238

ПЕРЕДМОВА

Захист та дотримання прав людини проголошені як обов'язок держави у Конституції України. Країна, будучи розвиненою демократичною державою, прийняла зобов'язання щодо дотримання Міжнародного пакту «Про громадянські та політичні права», що свідчить про те, що захист прав людини є пріоритетом в діяльності держави. Реалізація прав людини та громадянина зумовлена значною мірою від фінансових можливостей держави, що обумовлює зростання ролі податків та їх вплив на різні сфери життя суспільства.

Захист прав платників податків і платників зборів у цьому напрямі не повинна стати винятком. Податковий кодекс України розвиває вищевказані положення Конституції України щодо податкових правовідносин. Захист прав платників податків і їх гарантованість є запорукою розвитку економіки України та її промислового потенціалу, залучення внутрішніх та зовнішніх інвестицій і одним з напрямів реалізації Договору про асоціацію України і Європейського Союзу.

В економіці України важко назвати іншу, таку складну, суперечливу та функціонально різноспрямовану сукупність відносин, якими є податки. Податки пов'язані з формуванням фінансових ресурсів на різних рівнях, зачіпають економічні інтереси всіх платників податків, залежать від соціально-економічних цілей суспільства, визначають характер взаємовідносин держави і всіх господарчих суб'єктів – фізичних і юридичних осіб. Практика розвитку національного податкового законодавства показує, що недостатня розробленість теоретичної основи, поспішність законодавця в розробці та прийнятті податково-правових актів, а також відсутність системності у формуванні внутрішньої структури податкового Закону, слугує причиною виникнення конфліктних ситуацій між по-

датковими органами і платниками податків. До того ж основа конфліктів часто полягає не стільки в розширеному тлумаченні податковими органами норм права, скільки в неможливості або труднощі усвідомити сенс і умови застосування правової норми через невизначеність або колізійні з іншими нормами, що регулюють подібні податково-правові відносини. Розв'язанню спору в таких умовах сприяє його передача на розгляд компетентного органу державної влади – вищому податковому органу або суду.

Найчастіше вибір платників податків припадає на користь адміністративно-правового захисту. Однак, незважаючи на наявність гарантій захисту, платники податків нерідко стикаються з потребою нормативно обґрунтувати свою позицію. Причина тому не неграмотність платників податків, а прогалини законодавства і його суперечливість. В одних випадках це не дозволяє однозначно застосувати правову норму, а в інших – допускає її застосування до відносин, які за своєю правовою природою не передбачають застосування.

Тому складається суперечлива правозастосовна практика, яка утрудняє не тільки реалізацію права на захист. Негативні наслідки подібних обставин присутні не тільки щодо платників податків, позначаючись на якості захисту прав останніх, а й безпосередньо стосуються інтересів держави, оскільки пов'язані з відволіканням значних матеріальних, трудових, організаційних ресурсів і податковими втратами для бюджету.

Стабільне функціонування податкової системи держави вимагає створення умов для мінімізації податково-правових конфліктів і забезпечення ефективного розв'язку у разі виникнення. Логіка податкового законодавства, юридична техніка рішення податкового спору повинні забезпечувати однаковість застосування на практиці. Завдання вибору адекватних правових засобів і оптимізації законодавства сприятимуть своєчасному виявленню у правозастосовній діяльності протиріч у податково-правовій сфері, їх аналіз і прогнозування розвитку.

На практиці Державна податкова служба України постійно

вдосконалює форми та методи податкового контролю для підвищення ефективності адміністрування податків і зборів. Дотримання прав і інтересів платників податків відходять на другий план, а законодавство, що регулює відносини у сфері захисту прав платників податків, розвивається повільніше.

Незважаючи на можливість владних органів впливати на поведінку та волю підпорядкованої сторони, орган влади, уповноважений з контролю та нагляду у сфері податків і зборів, не має права змінити процедуру, встановлену законом.

У правовідносинах у податковій сфері сторони рівні перед законом. Податковий орган зобов'язаний дотримуватися права платників податків і не перешкоджати, а забезпечувати можливість їх реалізації, що дає змогу утримати баланс приватного та публічного інтересу.

Виникненню податкових спорів сприяють об'єктивні та суб'єктивні чинники. Відповідно адміністративно-правові засоби захисту прав і законних інтересів платників податків у сучасних умовах відіграють істотне значення для забезпечення правопорядку у сфері сплати податків і зборів.

Навчальний посібник підготовлений з урахуванням норм Конституції України, Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншого, Національної економічної стратегії України на період до 2030 року, Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, чинного законодавства, змін, які відбуваються у сфері оподаткування та впливають на соціальні і економічні відносини.

Зміст навчального посібника сприятиме поглибленому вивченню здобувачами вищої освіти питань, які тісно пов'язані з захистом прав платників податків і зборів, відповідає вимогам, які передбачені для підготовки фахівців за напрямом підготовки 081 «Право» і сприятиме вивченню основних положень податкового законодавства.

Розділ 1

ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

1.1 Поняття захисту прав платників податків

Захист суб'єктивних прав є одним з пріоритетних напрямів державної діяльності. Щоб розкрити поняття «захист прав платників податків», доведеться звернутися до інших галузей права для запозичення напрацювань щодо визначення поняття «захист», а саме: до адміністративного, кримінального, конституційного, цивільної, до теорії права.

До публічних галузей права податкове право відноситься за методом правового регулювання (імперативний метод). Однак щодо предмета (суспільні відносини зі сплати податків і зборів), тобто щодо стягнення з платників коштів, що належать їм на підставі речових прав дуже близько до цивільного права. Виходячи зі змісту Цивільного кодексу України, дана галузь права, регулює майнові та пов'язані з ними немайнові відносини учасників цивільного обороту (фізичних і юридичних осіб).

Право на захист розглядають в об'єктивному та суб'єктивному значеннях. В об'єктивному сенсі це юридичний інститут, сукупність правових норм, що регулюють відносини, пов'язані із захистом прав платників податків. Він включає норми матеріального та процесуального (процедурного) права.

У суб'єктивному сенсі право платників податків на захист –

це вибір в рамках, встановлених податковим законодавством можливості певної поведінки даного суб'єкта захисту.

Під правоохоронними заходами (процесуальними можливостями), в якості основного елемента відносно права платників податків на захист, можна розглядати передбачену законом сукупність фактичних і юридичних, превентивних, відновлювальних і штрафних заходів (способів, засобів) впливу на порушників суб'єктивних прав (в даному випадку на податкові органи), що застосовуються уповноваженими державними органами, самими платниками податків у випадках самозахисту.

Зазначені заходи мають на меті усунення перешкод у здійсненні суб'єктивних прав платниками податків, попередження можливого порушення прав в майбутньому, відновлення порушеного первісного положення, стягнення з органів, які допустили порушення відсотків, витрат, збитків і інших компенсаційних виплат.

Підставами для прийняття правоохоронних заходів є юридичні факти (фактичні обставини), які безпосередньо пов'язані з порушенням суб'єктивних прав платників податків або з погрозою порушення.

Право на захист і власне захист співвідносяться наступним чином – результатом реального здійснення (реалізації) права на захист виступає захист.

Поняття захисту ширше, ніж відповідне право. Результату завжди передують певні дії суб'єкта, який використовує засоби та способи, а також права на їх здійснення та застосування. У зв'язку з цим не дивно, що захист виступає збірним поняттям, який передбачає, в тому числі право, на захист.

У податковому праві немає єдиної думки на співвідношення охорони та захисту. З точки зору позитивістського підходу у правовій науці, підстави для розмежування понять захисту та охорони відсутні. Їх розмежування це погляди авторів, які вкладають свій зміст в ці категорії. Причому єдиного погляду немає ні в науці, ні в правозастосовній практиці.

Охорона і захист прав платників податків розрізняються:

- щодо суб'єкту впливу (в першому випадку правові приписи спрямовані на невизначене коло осіб, у другому – конкретному податковому органу (в окремих випадках іншому державному органу, при наявності певних повноважень у податкових правовідносинах), що допустив порушення прав платників податків);

- за методами здійснення (у першому випадку це нормотворча діяльність і забезпечення функціонування правоохоронного механізму, у другому – правозастосовна діяльність, безпосередньо спрямована на захист прав).

Цілями захисту прав платників податків є: попередження можливих правопорушень, припинення протиправних дій, усунення перешкод у здійсненні суб'єктивних прав, відновлення порушених прав, справедливості та законності, усунення загрози їх порушення або оспорювання.

Під механізмом захисту прав платників податків слід розуміти сукупність правових і організаційних засобів (способів, методів) передбачених законодавством і утворюють відповідну систему, яка повинна забезпечувати адекватне обмеження майнових прав платників податків при виконанні обов'язків зі сплати податку.

Отже, механізм захисту прав платників податків можна уявити, як послідовний рух від початкового етапу до подальшого, що здійснюється за визначеною законодавством схемою.

Будь-який елемент механізму захисту повинен реалізовувати не тільки свою внутрішню мету, а й створювати всі умови (передумови) для настання та здійснення наступного етапу. Завершальним етапом даного механізму повинно стати власне саме захист прав платників податків.

В якості основних елементів системи та механізму захисту прав платників податків слід виділити засоби та способи. В юридичній літературі часто ототожнюють зазначені поняття. Вони дійсно тісно пов'язані між собою, проте їх необхідно розмежувати.

Засіб правового захисту суб'єктивних прав це знаряддя (інструмент, прийом) впливу на порушника, шляхом використання якого, особа, яка здійснює захист, має намір досягти відповідної

мети. Як приклад засобів захисту можна привести позов і скаргу. Із засобами захисту тісно пов'язані гарантії захисту, які відіграють важливу роль в їх утриманні.

Спосіб захисту це міра примусового характеру або можливість, які надані суб'єкту захисту законодавством, за допомогою яких здійснюється припинення, запобігання, усунення порушень права або його відновлення і (або) компенсація втрат.

Спосіб показує, яким шляхом платник податків збирається домогтися своєї мети.

Елементом системи захисту є заходи захисту. Дане поняття не розроблено в повній мірі ні в літературі, ні в законодавстві.

Проводячи аналіз основних точок зору на дане поняття, вчені виділяють три основні концепції розуміння заходів захисту як:

- примусової діяльності держави;
- примусова діяльність особи, чиє право порушено (створена загроза);
- рівнозначного поняття способу захисту.

Заходи захисту – державно-примусова діяльність уповноваженого органу влади, за допомогою якої реалізуються та забезпечуються способи захисту. Крім заходів захисту, державні органи до порушників суб'єктивних прав можуть застосовувати заходи відповідальності.

У літературі виділяють три провідні концепції про співвідношення заходів захисту і відповідальності:

- згідно з концепцією «поділу», метою заходів захисту є відновлення порушених прав, а заходів відповідальності – покарання, виправлення, перевиховання тощо;
- згідно з концепцією «єдності», дані заходи ідентичні;
- відповідно до третьої концепції заходи захисту та відповідальності частково збігаються.

Наприклад, одна дія юрисдикційних органів одночасно направлено на захист права та на залучення правопорушника до відповідальності; по відношенню до суб'єкта захисту стягнення збитків – спосіб і заходи захисту, а по відношенню до порушника прав

– заходи відповідальності.

Заходи захисту спрямовані на відновлення прав потерпілого, а заходи відповідальності переслідують мету покарання, виправлення, перевиховання, попередження та викорінення порушень. У деяких випадках дії уповноваженого органу можуть бути одночасно заходами захисту та заходами відповідальності.

Розглянувши поняття «захист прав платників податків», а також питання, пов'язані з його співвідношенням із суміжними категоріями, можна відзначити наступне.

Під захистом прав платників податків слід розуміти його дії (в деяких випадках бездіяльність), які здійснюються відповідно до норм податкового законодавства, з одного боку, правозастосовну діяльність уповноважених державою органів і осіб (у разі якщо суб'єкт звертається відповідних органів щодо державного примусу), з іншого, з метою припинення порушення прав, поновлення порушених прав, усунення загрози порушення.

Основними уповноваженими органами, що здійснюють захист прав платників податків, є податкові та судові органи. Інші адміністративні органи також можуть виступати в цій якості, але вони не наділені настільки широкими повноваженнями як вищевказані.

Залежно від виду та характеру порушених прав і різновиди податкових правовідносин, захист прав платників податків може представляти тільки його дії (бездіяльності) без звернення до уповноважених державою органів в області захисту прав платників податків (самозахист).

Основними елементами механізму захисту, які використовуються платником податків для досягнення відповідних цілей, є засоби, гарантії та способи. Держава, з метою захисту прав платників податків застосовує заходи захисту та заходи відповідальності.

Нестабільність податкових правовідносин з урахуванням ретроспективності дуже сильно може зачіпати інтереси платників податків.

Питання, пов'язані із захистом прав платників податків, бу-

дуть завжди стояти гостро. Це обумовлено причинами, що викликають порушення: причини порушення прав платників податків юридичного характеру; причини, зумовлені управлінським факторами; причини, зумовлені людським фактором. Зазначені причини носять об'єктивний характер і їх викорінення у доступному для огляду майбутньому малоімовірно.

Податкові спори і способи захисту прав платників податків

Платник податків має право скористатися наступними способами:

- адміністративним, звернутися до вищого податкового органу;
- судовим, у порядку Кодексу адміністративного судочинства України або Господарського процесуального кодексу України;
- зверненням до прокуратури;
- зверненням до Офісу Президента України;
- заліком надміру сплачених платежів або поверненням надміру стягнутого суми податку (збору).

Всі вимоги платників податків можна розділити на 3 групи:

- про встановлення наявності або відсутності спірних правовідносин;
- про спонукання вчинити якісь дії чи прийняти акти;
- про оскарження.

Оскаржити акт податкової структури, дії посадових осіб має право будь-яка особа, яка вважає свої права порушеними, а саме:

- особи, тобто громадяни, в тому числі зареєстровані як фізична особа--підприсмець;
- юридична особа;
- представники перерахованих суб'єктів, якщо їх повноваження оформлені належним чином (на підставі довіреності, установчих документів компанії і тощо).

Всі конфлікти у сфері податкових правовідносин підлягають досудовому вирішення. Платник податків повинен спочатку звернутися до вищої податкової інстанції, перш ніж заперечувати в суді ненормативний акт або дії (бездіяльність) співробітників податко-

вого органу. При цьому до ненормативного акту відноситься документ, що стосується конкретного платника податків. Це може бути:

- рішення про припинення операцій за рахунком;
- відмова в поверненні податку;
- рішення про стягнення податку;
- рішення про притягнення або про відмову у притягненні до відповідальності за вчинення податкового правопорушення;
- вимога про сплату податку, пені, штрафу;
- відмова в наданні податкового вирахування, у відшкодуванні податку на додану вартість тощо.

До переваг досудового розгляду відносяться:

- економія фінансових коштів, не потрібно оплачувати держмити і судові витрати;
- скарга проста в оформленні;
- короткий термін розгляду;
- рішення за скаргою виконуються в стислі терміни;
- можливість призупинити виконання оскаржуваного рішення, поки скарга не вирішиться (якщо подана протягом 1 місяця з дати отримання рішення). Варто відзначити, що вже на стадії досудового вирішення можливо призупинити виконання оскаржуваного рішення, прийнятого податківцями, якщо воно вступило в силу.

Забезпечувальні заходи в досудових податкових спорах дозволяють платнику податків призупинити стягнення до нарахованої суми податку, пені, штрафу до тих пір, поки не винесуть рішення по скарзі. Заява про зупинення виконання рішення подається одночасно зі скаргою. Таким забезпечувальним заходом у законодавстві є банківська гарантія в податкових досудових суперечках. Іншими словами, при податкових спорах банк зобов'язується оплатити податок, збір, пеню, штраф, якщо це не зробив платник податків.

Судова практика з податкових спорів як в минулому, так і в 2021 році виходить з того, що розмір забезпечення повинен бути рівний сумі, що оспороюють.

За правилами Господарського процесуального кодексу України розглядаються справи про оскарження ненормативних право-

вих актів, дії (бездіяльність) і рішення податкових органів та посадових осіб, якщо вони пов'язані з економічною і підприємницькою діяльністю.

Досудовий порядок дозволяє:

- заявити заперечення на акт перевірки з результатами заходів податкового контролю;
- висловити незгоду з актом про виявлення фактів порушень;
- оскаржити рішення про притягнення до відповідальності яке вступило, так і не набрало законної сили;
- оскаржити дії і бездіяльність співробітників податкового органу.

Медіація в податкових суперечках не застосовується. Однак за рахунок досудового порядку досягається прискорений розгляд скарг, зниження навантажень на суди, зниження фінансових і тимчасових витрат заявника та гарантії платників податків щодо захисту своїх прав. Як відзначають податківці, такий підхід дає свої плоди.

1.2 Зміст адміністративно-правового захисту платників податків

Адміністративно-правовий захист прав і законних інтересів платників податків, представляє важливу умову забезпечення реалізації правового статусу громадян у податковій сфері України. У зв'язку з цим слід визначити зміст адміністративно-правового захисту, що може сприяти вирішенню ряду теоретичних і практичних проблем забезпечення прав і законних інтересів таких осіб.

В окремих дослідженнях поняття «засіб захисту», «спосіб захисту» та «механізм захисту» вживаються як синоніми. Наприклад, за допомогою таких характеристик розкривають норми-гарантії. В якості засобів забезпечення законності називають державний контроль (який відрізняється підпорядкуванням органів і може бути

поділений на зовнішній і внутрішній, загальний і спеціальний), нагляд (який не має властивості співпідпорядкованості і класифікується на адміністративний та прокурорський) і оскарження дій і рішень органів виконавчої влади та їх посадових осіб.

Охорона прав і законних інтересів можлива в судовому та позасудовому (адміністративному) порядку. Під формою захисту розуміють порядок вирішення виниклого конфлікту (спору), процесуальний або процедурний порядок реалізації способів захисту, в зв'язку з цим розмежують її юрисдикційні і не юрисдикційні (самозахист, медіація) форми.

При цьому юрисдикційні форми можуть бути судовими і позасудовими (останні включають в себе захист шляхом звернення до компетентних органів (адміністративна форма) і захист за допомогою третейського розгляду).

Під способами захисту суб'єктивних прав розглядаються встановлені законом заходи, прийоми, за допомогою яких проводиться відновлення (визнання) порушених (оспорюваних) прав, вони впливають на правопорушника і які спрямовані на охорону законних інтересів, а під засобом захисту – правовий інструмент, завдяки якому порушується та чи інша процедура захисту права (звернення, скарга, позов, вимога і ін.), при цьому засіб захисту включає в свій зміст спосіб.

Форми захисту розрізняються залежно від того, виникли чи ні процесуальні правовідносини, тому властивістю юрисдикційної форми є наявність процесуальних норм. У кожній формі захисту є способи захисту прав, і кожен з них реалізується певними засобами.

Під засобами розуміють юридичні або фактичні дії суб'єктів права, наприклад, такий спосіб, як визнання права, може бути реалізований за допомогою такого засобу, як позов (в свою чергу, розглядається як процесуальна дія).

Спосіб зміни або припинення правовідносин може бути реалізований за допомогою такого засобу, як цивільно-правовий договір (реальну поведінку сторін – матеріальне утримання правовідно-

сини).

Таким чином, спосіб захисту, по суті, є реалізованим суб'єктивним правом або правовими можливостями платників податку.

До засобів захисту ряд авторів відносить не тільки дії, включаючи в них медіацію та самозахист але й їх правові підстави.

До адміністративно-правових засобів, що використовуються та застосовуються в механізмі адміністративно-правового регулювання, відносять нормативно-правові акти та інші офіційні документи (джерела адміністративного права), правозастосовні адміністративно-правові акти і дії, адміністративно-правові дії фізичних і юридичних осіб, які реалізують право, адміністративно-правові договори (угоди).

У число режимних правових засобів включають нормативні приписи, акти реалізації прав і обов'язків суб'єктів правовідносин, правозастосовні акти, заходи заохочення та примусу, юридичні санкції, методи та прийоми адміністративної діяльності.

У науці звертається увага на ініціативність застосування захисних заходів. Така ініціатива може бути виражена не тільки і не стільки особою, яка потребує захисту, скільки уповноваженими посадовими особами.

Така характеристика адміністративно-правових захисних заходів, що виражаються в діях уповноважених органів, має принципове значення для визначення сутності даного поняття. Як завдання держави ставиться забезпечення ефективної та достатньої системи заходів захисту, що включає комплекс правових, організаційних і матеріальних заходів.

З метою забезпечення прав платників податків у сучасних умовах застосовуються процесуальні і не процесуальні заходи захисту, які сприяють кримінальному правосуддю.

Заходи впливу, що визначають адміністративно-правовий режим, можуть бути поділені на встановлення і вимоги (обмеження, заборони, дозволи), цілі, завдання, функції та методи діяльності органів публічної влади.

Наведені вище положення дозволяють визначити суть і призначення адміністративно-правових способів, засобів, форм, інститутів, механізму, порядку, заходів, що виражаються в діях обмежувального, стимулюючого і захисного характеру.

Платники податків у зв'язку з покладанням на них конституційних функцій мають певний перелік гарантій їх адміністративно-правового статусу.

Правовий захист виступає функцією держави і передбачає встановлення в законах та інших нормативно-правових актах прав, гарантій і компенсацій для зазначених осіб, і інших заходів захисту, а також правовий механізм їх реалізації.

Захист прав платників податків, будучи функцією держави, передбачає реалізацію прав, гарантій і виплату компенсацій податковими органами, вдосконалення інститутів і механізмів захисту зазначених осіб.

У Податковому кодексі України використовуються такі поняття, як «міра», «інститут», «механізм», «засіб», «спосіб», судова практика свідчить про існування порядку і форми захисту. Дані поняття складають зміст адміністративно-правового захисту, його елементи.

При цьому доцільно провести розмежування між механізмом адміністративно-правового захисту як його складових, і механізмом правового регулювання адміністративно-правового захисту прав даної категорії громадян.

Якщо в якості елементів правового регулювання традиційно можна назвати правові норми, правовідносини, юридичні факти, правозастосовні акти, акти реалізації прав і обов'язків, режим законності, то механізм захисту утворює сукупність засобів, способів і порядок адміністративно-правового захисту прав і законних інтересів, які можна застосувати на практиці і реалізованих при здійсненні захисту діяльності уповноважених суб'єктів щодо визнання та (або) відновлення прав і законних інтересів громадян у податковій сфері.

Реалізації прав цих осіб можуть сприяти громадські

об'єднання. Посадові особи податкових органів несуть відповідальність відповідно до законів і інших нормативно-правовими актами. При цьому підкреслюється важливість контрольної функції державних органів у здійсненні адміністративно-правового захисту. Контроль за виконанням норм Податкового кодексу України здійснюється податковими органами та правоохоронними органами. Нагляд здійснюється Генеральним прокурором України і підпорядкованими прокурорами.

Слід звернути увагу на те, що в даному випадку законодавець застосовує поняття гарантій, а не заходи такого захисту.

Адміністративно-правові засоби захисту прав і законних інтересів громадян можна встановити, ґрунтуючись на аналізі норм Закону України «Про звернення громадян».

Звернення громадян можуть бути особистими і опосередкованими, індивідуальними та колективними. За формою звернення може бути направлено до податкового органу або посадовій особі письмово або у формі електронного документа як пропозиція, заява або скарга, а також усно.

У підзаконних нормативно-правових актах перераховані способи позасудового захисту прав і законних інтересів: шляхом направлення заяв в правоохоронні органи про факти порушення прав і законних інтересів платників податків, складання протоколу про адміністративне правопорушення та направлення даного протоколу на розгляд до органів, уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення, а також визначені форми державного контролю за виконанням державної функції: попередній, поточний (у тому числі своєчасна і якісна участь в судових засіданнях, якісна і своєчасна підготовка та направлення заяв, позовів, скарг, інших письмових документів, що містять докази на захист прав та інтересів), наступний контроль.

Таким чином, зміст адміністративно-правового захисту утворює сукупність реалізованих в установленому порядку адміністративно-правових засобів, способів, форм, заходів, інститутів, механізмів такого захисту.

Викладене свідчить про дисбаланс правового регулювання засобів адміністративно-правового захисту прав і законних інтересів платників податків у різних формах.

Адміністративно-правовий захист прав і законних інтересів, платників податків передбачає застосування державою адміністративно-правових заходів, спрямованих на підвищення активності громадян у цій державно значимій діяльності.

1. Адміністративно-правовий захист прав і законних інтересів платників податків та інших громадян, що беруть участь в податкових правових відносинах, це сукупність дій уповноважених органів. Вона виражається в адміністративно-процесуальній діяльності з визнання і (або) відновлення прав і законних інтересів громадян у податковій сфері. У даній діяльності можуть також брати участь громадські об'єднання.

У зв'язку з цим зміст адміністративно-правового захисту утворює сукупність адміністративно-правових засобів (пропозиції, заяви, скарги, в тому числі будь-які звернення у формі передбаченої податковим законодавством, позовної заяви, адміністративного позовної заяви), способів (визнання прав і законних інтересів, відновлення становища, яке існувало до порушення, застосування компенсацій, пілґ, покладання інших обов'язків), інститутів (державних, недержавних), заходів (виражених у діях уповноважених органів і спрямованих на реалізацію прав, законних інтересів і гарантій громадян), форм (процесуальної та не процесуальної), механізмів (сукупності засобів, способів і особливостей порядку адміністративно-правового захисту конкретних прав і законних інтересів певних категорій громадян) цього захисту, що реалізуються в певному порядку (судовому або позасудовому).

2. Засоби адміністративно-правового захисту можуть застосовуватися при наявності правового спору або без такого (наприклад, при необхідності встановлення юридичних фактів, реалізації прав і законних інтересів, що виникають, що супроводжує застосування заходів державного примусу). Такі засоби можуть бути юрисдикційними (при вирішенні спорів та застосування заходів

державного примусу уповноваженими органами виконавчої влади, судами, іншими державними органами) і не юрисдикційними (застосовуваними громадянами самостійно, іншими особами та їх об'єднаннями, організаціями), які застосовуються в судовому та позасудовому порядку.

Останні при цьому можуть бути процесуальними (звернення зі скаргою, заявою, пропозицією) і не процесуальними (діяльність громадян, громадських об'єднань, державних (муніципальних) органів, парламентський контроль, прокурорський нагляд і ін.).

Крім того, засоби адміністративно-правового захисту можуть бути класифіковані залежно від адміністративно-правового статусу громадян, які приймають участь у захисті прав платників податків (у складі юридичної особи або фізична особа-підприємець), пов'язані з визнанням адміністративно-правового статусу (в тому числі в разі його позбавлення) або реалізацією прав і законних інтересів, за характером порушених прав і законних інтересів (матеріальні, нематеріальні), за суб'єктами захисту (індивідуальні, колективні), за характером звернення за захистом (прямі, опосередковані через громадські організації), за програмними цілями (реалізація не використовуваних прав, відновлення становища, яке існувало до порушення прав і законних інтересів) тощо.

До числа позасудових не процесуальних засобів адміністративно-правового захисту відносяться дії і заяви вимоги за висловом наміру уповноважених осіб.

Окремі вчені наполягають на необхідності здійснення активної правозахисної функції парламентськими уповноваженими з прав людини загальної та спеціальної компетенції і розглядають їх діяльність як спосіб адміністративної форми захисту прав і свобод людини та громадянина, а також відзначають проблеми їх діяльності.

3. Під інститутами захисту розуміються суб'єкти, уповноважені на застосування захисних адміністративно-правових заходів або сприяють їх застосуванню, державні та недержавні. При цьому до державних слід віднести контролюючі (центральні державні

органи, інші державні органи, правоохоронні органи, суди, податкові органи) і наглядові органи (прокуратура). Недержавні можуть бути індивідуальними та колективними, останні можуть бути з державною участю.

4. Порядок адміністративно-правового захисту прав і законних інтересів може бути судовим або позасудовим (який також можна класифікувати по суб'єктах застосування відповідних засобів і способів адміністративно-правового захисту), а форма захисту – процесуальна або не процесуальна.

5. Способи адміністративно-правового захисту, по суті, можуть бути пов'язані з визнанням дій (бездіяльності) незаконними та застосуванням заходів юридичної відповідальності, інших заходів, спрямованих на здійснення наступних дій: визнання прав і законних інтересів, відновлення становища, яке існувало до порушення, застосування компенсацій, покладання інших обов'язків на осіб, діяльність яких в активній або пасивній формі порушує права та законні інтереси платників податків.

6. Заходи адміністративно-правового захисту виражені в діях відповідних органів повноважених щодо реалізації прав, законних інтересів і гарантій громадян. Такими заходами можуть бути прийняття нормативних та індивідуальних правових актів, юридична відповідальність та ін. Дані заходи з боку державних органів застосовуються при здійсненні державного контролю та нагляду на всіх стадіях захисту прав платників податків.

7. Механізми правового захисту це сукупність засобів, способів і порядок адміністративно-правового захисту конкретних прав і законних інтересів певних категорій платників податків.

Ефективне розв'язання податкових конфліктів в адміністративному порядку можливо тільки при наявності дієвого механізму, заснованого на принципах об'єктивності, незалежності або відомчої незацікавленості, повноти та всебічності дослідження всіх обставин справи. Доцільно законодавчо встановити процедуру розгляду скарги платників податків в адміністративному порядку на засадах змагальності, закріпити право платників податків не тільки

бути присутнім, але й брати участь у розгляді справи, висловлювати свою думку, наводити аргументи та пояснення у свій захист.

1.3 Гарантії платників податків щодо захисту прав і законних інтересів у сфері податків і зборів

Гарантії платників податків і держави знаходяться у рівновазі один з одним, гарантії, надані платнику податків, такі як право на оскарження ненормативних актів податкового органу, право на надання інформації за місцем обліку в податковому органі, право на надання пільг, гарантованих державою, складаються в постійному взаємозв'язку з гарантіями держави на збір податків, які забезпечуються з боку держави правами витребування документів, проведення податкових перевірок, виїмки документів, виклику платників податків.

Гарантії, надані платнику податків, перебувають у постійному взаємозв'язку з гарантіями держави. Держава не може в односторонньому порядку застосовувати зворотню силу Закону. Гарантії не можуть бути довільно відкликані або заборонені, держава не може довільно без прийняття відповідних законодавчих актів скасовувати гарантії.

Платник податків має право відмовитися від передбачених законодавчо пільг або призупинити дію на один або декілька податкових періодів.

Центральним елементом здійснення суб'єктивних прав платників податків є свобода вибору відповідної поведінки платників податків. Свобода вибору полягає в можливості застосування пільг для розвитку бізнесу. У багатьох країнах існують пільгові режими щодо оподаткування бізнесу.

Наприклад, в Іспанії при застосуванні ставки корпоративного податку в розмірі 17% одночасно існує можливість не платити по-

даток малим підприємствам протягом 3 років. В Італії можливе застосування зниженої ставки з податку щодо оподаткування прибутку малих підприємств (15-25%). У ряді країн застосовується прискорена амортизація, наприклад, у Франції та Німеччині, в даних країнах можливо списати 40-50% вартості обладнання в перший рік. Для реально працюючих компаній в Ірландії передбачена знижена ставка податку на прибуток – 12,5%.

Останнім часом активно розвивається такий принцип гарантій платників податків, як простота взаємин з податковим органом.

При цьому можна погодитися з твердженням, що режими правового захисту та гарантії платників податків повинні бути однакові для всіх платників податків.

Платники податків повинні мати рівні права і обов'язки, рівні можливості правового захисту в податковому органі і в суді. Однак в даний час великі корпорації фактично володіють великим штатом юристів, здатним оскаржити у всіх інстанціях неправомірні податкові рішення.

У податковому законодавстві закріплено право платників податків отримувати безкоштовні консультації, однак на практиці при виникненні податкового спору та донарахування податків платник податків опиняється сам на сам зі своїми проблемами і не може розраховувати на безкоштовну консультацію щодо захисту своїх прав і законних інтересів. Якщо податковий орган спеціалізується на податкових суперечках, то малі підприємства часто роблять помилки через незнання і інших причин.

При розгляді спорів повинні враховуватися критерії малозначність, адже часто помилки не приводять до несплати податків. Разом з тим, довести, що подібні незначні порушення не призвели до несплати податку для платників податків практично не можливо.

У міжнародних рейтингах, таких як *doing business* неподаткові платежі не враховуються в рамках податкових платежів, разом з тим, платник податків витрачає чимало часу на неподаткові платежі, подачу документації неподаткового характеру, дотримання

інших формальностей, наприклад, платник податків не може заплатити заборгованість по податках одним платіжним дорученням, а повинен розбиратися в причинах заборгованості, видах недоплат.

В якості основної гарантії держави можна назвати «доктрину уникнення податків», в основі якої лежить правило заборони зловживання правом. Зокрема, така доктрина широко поширена в США. За загальним правилом уникнути податків (tax avoidance) правомірне використання певного податкового режиму з метою отримання переваг при сплаті податків, що допускаються самим Законом.

Але при цьому держава в особі податкового органу має більше гарантій, оскільки володіє каральною машиною, може здійснювати перевірки фізичних і юридичних осіб, вилучати предмети і документи, донараховувати податки розрахунковим методом. Держава має право на примусове стягнення податків, подібні норми існують в законодавстві країн ЄС.

Держава може в якості гарантії виконання зобов'язань зі сплати податків стягнути податок за допомогою звернення стягнення на майно або грошові кошти платників податків. Стягнення здійснюється в межах сум, зазначених у вимозі про сплату податку.

Примусове стягнення правомірно тільки якщо донарахування податків, штрафів і пені є правомірним, не порушує права платників податків і було здійснено в суворій відповідності з законом.

У зв'язку з цим, щоб уникнути зловживання правом важливо застосовувати іншу концепцію, згідно з якою ніхто не може бути позбавлений свого майна інакше як за рішенням суду.

Дана концепція дозволить захистити платників податків від неправомірних бюрократичних дій податкового органу. Стягнення податків виключно в судовому порядку дозволить уникнути тривалої процедури оскарження платником податків неправомірних дій податкового органу.

У багатьох країнах ЄС (Чехія, Нідерланди) податковий орган виступає в якості основного соратника та помічника платників податків, основне завдання податкового органу допомагати плат-

нику податків розвивати бізнес, дотримуватися вимог законодавства, адже чим більше підприємств в державі, ніж більш розвинене підприємництво, тим більше податків збирається в казну. Репресивний тиск на бізнес і примусове стягнення майна підприємств навпаки призводить до скорочення підприємств, ліквідації підприємств, що негативно відбивається на збирання податків.

Гарантії повинні бути однакові для держави і для платників податків. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами податкових органів своїх обов'язків, в тому числі щодо забезпечення прав платників податків повинно спричинити дисциплінарну, матеріальну та кримінальну відповідальність відповідно до законодавства.

Дана пропозиція цілком доцільна, оскільки межі діяльності платників податків обмежені податковим, адміністративним і кримінальним законодавством.

Держава в особі податкових органів не має подібних обтяжень і може фактично без будь-яких обмежень і обтяжень здійснювати свої обов'язки навіть за умови надлишкового використання прав і одночасного порушення прав платників податків.

У зв'язку з цим гарантії прав платників податків і податкового органу захищаються не однаково. Фактично у законодавстві повинна бути встановлена однакова відповідальність платників податків та податкового органу. У даний час відповідальність платників податків і держави різниться. Держава не відшкодовує збиток від незастосування платником податків пільг, неправомірного стягнення податків у платників податків, неправомірної відмови у відшкодуванні податку на додану вартість.

Держава не відшкодовує витрати платників податку на проведення незалежної оцінки, залучення експертів і фахівців, перекладачів, інших доказів у податковому органі та в судовому порядку.

Взаємовідносини податкового органу та платників податків повинні ґрунтуватися на паритеті взаємин і відповідальності, а не на односторонній відповідальності лише платників податків, як це

прийнято в даний час.

Україна гарантує платнику податків реальне виконання податковими органами обов'язків, встановлених Податковим кодексом України.

Введення адміністративної та кримінальної відповідальності щодо податкових органів дозволило б встановити однакову відповідальність у відношенні платників податків і щодо податкових органів.

Стаття 212 КК України передбачає відповідальність платників податків за ухилення від сплати податків і соборів, проте неправомірне накладення штрафів, донарахування податків ніяк не підлягає покаранню, навпаки донарахування податків, відмова у відшкодуванні податку на додану вартість заохочується у вигляді преміювання працівників податкових органів.

Подібна ситуація сприяє неправомірному донарахування податків, зниження відповідальності податкового органу під час перевірок, отже, зниженню гарантій для платників податків.

Гарантії платників податків у галузі оподаткування співвідносяться з гарантіями в інших галузях права. У Цивільному кодексі закріплено принцип «свободи договору», даний принцип є непорушним у галузі цивільних правовідносин і не повинен обмежуватися у галузі оподаткування. Однак в податковому законодавстві встановлено принцип економічної доцільності податків.

Ще одним принципом захисту гарантій платників податків є принцип визначеності законодавства. Платник податків повинен чітко розуміти, в чому полягає правова норма, щоб її виконувати належним чином. У даний час окремі правові норми містять певну невизначеність. Проблема невизначеності податкового законодавства впливає на процес застосування права.

У податковому законодавстві існує невизначеність, зокрема щодо економічної доцільності угод. Невизначеність виникає в частині витребування документів. При відсутності виявлених помилок у ході камеральної перевірки податковий орган не може витребувати документи і притягнути до відповідальності за їх не надання.

В якості основної непорушної гарантії прав платників податків виступає презумпція сумлінності платників податків.

Презумпція сумлінності корелює з презумпцією невинуватості. Презумпція сумлінності полягає в тому, що платник податків сумлінно виконав свої обов'язки поки податковий орган не доведе зворотнє. Однак на практиці саме платнику податків доводиться доводити свою правоту в вищому податковому органі та в судовому порядку. Висновки податкового органу про недобросовісність платників податків не можуть бути засновані на припущенні.

На практиці податкові органи часто засновують висновки на припущеннях, даючи оцінку видам діяльності, які здійснюють платником податків, відноси́нам з контрагентами, наявності або відсутності реклами в компанії. Презумпція сумлінності повинна мати центральне значення в законодавстві, а також в інформаційних ресурсах, оскільки саме цей принцип є основною гарантією для платників податків.

У зв'язку з цим даний принцип повинен знайти відображення в Податковому кодексі.

Ще один важливий принцип гарантій прав платників податків – право кожного на захист своїх прав і свобод всіма не забороненими законом способами, закріпленими Конституцією України. Даний принцип передбачає наявність гарантій, які дозволили реалізувати в повному обсязі і забезпечити ефективне поновлення в правах не тільки в рамках судочинства, а й у всіх інших випадках притягнення до юридичної відповідальності. Ці гарантії захисту держави повинні бути закріплені законодавчо в Податковому кодексі.

Закріплення законодавчо даних гарантій платникам податків дозволить:

- встановити конституційні основи в податковому законодавстві;
- закріпити гарантії, що дозволяють забезпечити ефективне поновлення в правах фізичної особи-підприємця або юридичної особи

Говорячи про гарантії прав платників податків, необхідно відзначити, що кількість способів захисту прав платників податків, що входять в судову та адміністративну форму захисту не достатньо. Фактично, на практиці платник податків не може захистити себе у час виконавчого провадження, не може захистити себе від блокування рахунків в разі, якщо керівник економічного суб'єкта не зміг з'явитися до податкового органу, наприклад, в зв'язку з знаходженням у відраженні.

До додаткових гарантій прав платників податків могли б стати такі заходи як скасування блокування рахунків компанії, а також введення оскарження рішень на стадії виконання рішень податкових органів та зупинення виконання рішень. У деяких випадках рішення податкових органів фактично призводять до банкрутства компанії і закриття бізнесу, однак для держави набагато важливіше збереження та розвиток бізнесу, постійне надходження податків до бюджету.

У зв'язку з цим доцільним є встановлення відстрочки виконання податкових рішень, адже відволікання коштів з бюджету компанії в період кризи з метою виконання вимог податкового органу може спричинити зниження фінансової стійкості підприємства і навіть банкрутство, отже, бюджет отримає менше податків, тобто знижуються гарантії держави у вигляді надходження податків до бюджету.

Важливу роль у захисті прав платників податків грає судовий захист. При перегляді рішень податкових органів у вищому податковому органі більшість суперечок вирішується не на користь платників податків, в результаті затягується прийняття рішень щодо відшкодування податку на додану вартість, повернення переплати з податків, ведення окремого обліку. При цьому платник податків повинен мати право на захист в суді. Під гарантією права на справедливий розгляд розуміють реалізацію наступних прав:

- право на судовий захист або доступ до суду;
- право на рівні процесуальні можливості сторін;
- право на публічний судовий розгляд.

Право на судовий захист має на увазі свободу вибору платників податків за судовим захистом його прав, можливість суду, як незалежної гілки влади розглянути справу про податкове порушення по суті.

Платник податків фактично не захищений перед податковим органом і державною машиною, тому гарантії прав платників податків також могли б бути забезпечені безкоштовним представництвом платників податків в судах, можливістю спрощеного судочинства у справах про стягнення невеликих сум недоїмок з податків і зборів.

1.4 Податкове адміністрування та податкові спори

Необхідною умовою існування держави, що забезпечує можливість для виконання соціально-економічних і інших завдань, виступає достатність фінансових ресурсів. Найбільш значущим джерелом формування є податки, які складають більше 80% від загального обсягу доходів бюджетної системи країни. Забезпечення стійкості податкових надходжень у бюджет набуває в сучасних умовах особливого значення.

У контексті інтеграції в Європейський Союз перед Україною постають завдання щодо зміцнення національної економіки, вирішення яких можливе тільки за допомогою підвищення ефективності управління податковою системою. Податкова система – головний засіб регулювання економіки країни, що впливає на структуру держави, розвиток і умови існування, яка стрімко змінюється через зміну економічних, політичних і соціальних вимог.

Податкова система представлена єдністю трьох елементів, управління нею будемо розглядати як діяльність держави (законодавча, виконавча, розпорядча) з управління кожним з них.

Відносно першого елемента податкової системи – сукупності

податків, що стягуються державою це законодавче встановлення переліку податків, їх класифікації та порядку оподаткування за кожним з них.

Відносно другого – права і обов'язки уповноважених державних органів у галузі податків і оподаткування це законодавче встановлення компетенції, принципів, форм і методів організації та діяльності уповноважених органів влади і управління у сфері податкових відносин.

По третьому елементу – діяльності уповноважених контролюючих органів щодо справляння податків і інших обов'язкових платежів це визначення завдань і функцій податкових органів, що забезпечують повноту та своєчасність податкових надходжень в бюджетну систему країни, порядку притягнення до відповідальності осіб, які порушують податкове законодавство.

Управління податковою системою це процес формування нормативно-правової бази та відповідної їй виконавчої та розпорядчої діяльності, що здійснюється органами державної влади та державного управління, наділеними владними повноваженнями у сфері оподаткування, в ході якого забезпечуються узгодженість і єдність дій щодо приведення податкової системи у відповідність з пріоритетними цілями, моделями та методами податкової політики держави.

Всі елементи податкової системи знаходяться в тісному взаємозв'язку, який витікає з багатогранності податкових відносин (відносин зі встановлення, введення, стягування податків тощо), що лежать в їх основі.

Наприклад, при здійсненні контрольної діяльності податкових органів можуть виявляти факти недосконалості порядку обчислення податків, що дозволяють платникам податків мінімізувати податкові платежі в бюджетну систему країни.

Діяльність уповноважених контролюючих органів щодо справляння податків здійснюється за допомогою податкового адміністрування, що робить можливим розглядати його як частину управління податковою системою.

В основі твердження, що податкове адміністрування частина управління податковою системою, лежить виключення законотворчих повноважень зі сфери діяльності органів, що контролюють повноту та своєчасність податкових надходжень до бюджету.

Нормативні акти, що закріплюють систему податків і зборів, принципи, форми та методи організації податкових відносин, встановлюються законодавчими органами влади. Податкове адміністрування здійснюється державними органами управління за допомогою реалізації встановлених законодавчих норм.

Разом з тим, не виключається регулюючий аспект податкового адміністрування, спрямований на вдосконалення податкового законодавства шляхом розробки пропозицій щодо внесенню змін і доповнень.

Якщо мета та завдання управління податковою системою зумовлюються податковою політикою держави у відповідних соціально-економічних і політичних умовах, то податкове адміністрування як частина управління податковою системою ставить самостійні завдання, що конкретизують загальну спрямованість розвитку податкових відносин у національних умовах.

Податкове адміністрування можна: прирівняти до управління податковою системою, податковими відносинами, оподаткуванням; розглядати як процес справляння податків і регулювання виникаючих відносин і зв'язків; ототожнювати з податковим контролем; визнавати організаційно-розпорядчу діяльність державних органів виконавчої влади; розглядати як показник ефективності управління податковими відносинами, забезпечуючи максимально можливий збір податків при мінімізації витрат.

Податкове адміністрування за змістом видається правовим регулюванням взаємин між платниками податків і податковими органами, є юридичним поняттям, що тягне певні наслідки, які можуть проявлятися в податкових спорах.

Взаємини між податковими органами та платниками податків є об'єктом правового регулювання, оскільки податки є обов'язковими платежами, на платників податків покладається

юридична відповідальність за їх сплату.

У зв'язку з цим, права і обов'язки всіх учасників податкових правовідносин, процесуальні норми, що їх забезпечують, підлягають обов'язковому правовому закріпленню.

Поняття податкового адміністрування виходить за рамки податкового права, включаючи елементи, нерегульовані законодавством. Зокрема, розробка та застосування методик визначення платників податків, що підлягають податковій перевірці; виявлення фактів заниження податкової бази, надання інформаційних послуг платникам податків та ін.

Дискусійність з приводу змістовної сторони податкового адміністрування, неоднозначність наукових підходів свідчить про невіршеність фундаментальних основ теорії та методології податкового адміністрування, які потребують подальших досліджень.

Держава в особі уповноважених органів контролює законність, правильність і повноту виконання податкових зобов'язань, однак сфера відповідальності податкових адміністрацій перед суспільством істотно розширюється.

З'являється необхідність оцінки якісних характеристик податкового адміністрування та вироблення конкретних рекомендацій щодо спрощення процедур для законослухняних платників податків. Реалізації цих завдань багато в чому сприяє стрімкий розвиток інформаційних технологій.

В останні роки проводиться реформування Державної податкової служби України та її територіальних структур з фіскальних органів в сервісно-орієнтовану структуру. Вона передбачає більш повну автоматизацію діяльності податкових органів, більш ретельну підготовку інформаційної бази, використання різноманітних методик, що враховують численні чинники, які впливають на процес податкового адміністрування.

З початком автоматизації обробки інформації в податкових інспекціях з'явилася можливість більш широкого використання статистичних методів аналізу та прогнозування податкових перевірок, податкових надходжень, податкових правопорушень, податко-

вих ризиків.

Значно розширилися напрями розвитку взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. Підсумком таких перетворень стала зміна функціональних завдань податкового адміністрування, що отримало відображення в виконуваних функціях.

Податковому адмініструванню – діяльності уповноважених державних органів з управління податковими відносинами притаманні функції: планування (прогнозування), облік, аналіз, контроль і регулювання.

Невід’ємною частиною позначених функцій є робота з платниками податків. Разом з тим, якісна зміна взаємовідносин між останніми і податковими органами в сучасних умовах вимагає окремого вивчення.

Впроваджуваний клієнто-орієнтований підхід у роботу податкових органів з юридичними і фізичними особами, заснований на взаємній довірі, партнерській співпраці і інтерактивному сервісі призводить до розширення взаємодії між суб’єктами податкових відносин, виводить на якісно новий рівень.

Це перетворює роботу з платниками податків у самостійний напрям податкового адміністрування, покликане сприяти:

- підвищення рівня правової та податкової грамотності населення;
- формування у платників податків відповідальності за сплату податків;
- поліпшення умов виконання платниками податків обов’язку зі сплати податків;
- зростання якості сервісних послуг, що надаються податковими органами платникам податків і ін.

Функціями податкового адміністрування є: планування, облік, аналіз, контроль, регулювання, організація взаємодії з платниками податків, вирішення спорів, що виникають між податковими органами і платниками податків в адміністративному порядку.

Податкове адміністрування крім вирішення важливого за-

вдання з формуванню податкових доходів бюджетної системи, покликане спростити виконання податкових зобов'язань платникам податків, зробити реалізацію проведених процедур відкритими та зрозумілими для всіх учасників податкових відносин за рахунок максимальної інформатизації.

Тобто податкове адміністрування має орієнтувати платників податків на добровільну сплату податків, а не ґрунтуватися на заходах примусу.

Нові підходи до організації податкового адміністрування та зростання технічного і інформаційного потенціалу уповноважених органів дозволяють говорити про формування сервісно-орієнтованого податкового середовища (як сукупності умов, в яких діють учасники податкових відносин), що забезпечує можливість розгляду податкових органів та платників податків як рівноправних партнерів податкових відносин.

Зазначене дозволяє виділити наступні ключові особливості, що характеризують сутність і зміст податкового адміністрування у сучасних умовах.

По-перше, податкове адміністрування це частина управління податковою системою, що забезпечує повноту та своєчасність надходження податкових доходів до бюджету держави та знаходить вираження в сукупності спрямованих на досягнення цієї мети функцій і завдань уповноважених органів, технології їх реалізації, залучення до податкової відповідальності осіб, які порушують податкове законодавство. Його розвиток залежить від вдосконалення організаційних форм і методів управління податковими відносинами, які лежать в основі податкового адміністрування.

По-друге, податкове адміністрування це здійснюване представниками державних структур виконавчої влади управління взаємовідносинами з платниками податків, що полягає у контролі за дотриманням норм і правил, що регулюють податкові відносини і їх технологію.

По-третє, невід'ємною частиною податкового адміністрування є податковий контроль, покликаний боротися з порушеннями

податкового законодавства. Зміна умов реалізації податкового адміністрування суттєво впливає на організацію контрольних заходів. Перевірки, що дозволяють виявляти факти податкових правопорушень тільки після здійснення, замінюються превентивними заходами, спрямованими на запобігання та попередження податкових деліктів до вчинення.

По-четверте, податкове адміністрування має бути націлене на забезпечення максимально можливого збору податків при мінімальних витратах, на основі використання встановлених законодавством комплексу контрольних заходів, дій та інструментів, максимальної автоматизації всіх робочих процесів. Індикатором стану податкового адміністрування служить ступінь тотожності значень сум надходжень до бюджету сумам податкових зобов'язань, визначених відповідним законодавством.

По-п'яте, податкове адміністрування має враховувати вимоги платників податків щодо оптимізації процесу виконання податкових зобов'язань, ґрунтуватися на принципах партнерства та дотримання балансу інтересів учасників податкових відносин.

Розглянуті особливості податкового адміністрування дозволяють говорити про нього, як про ефективне, що одночасно відповідає інтересам всіх учасників податкових відносин.

Отже, зсув фіскальних акцентів в податковому адмініструванні в сторону відкритої взаємодії податкових органів з юридичними та фізичними особами, дозволяє врахувати інтереси, держави та платників податків, у тому числі окремих громадян. Його завданням стає забезпечення повноти та своєчасності податкових надходжень в бюджетну систему, розвиток інструментів і методів, що дозволяють сформувати сервісно-орієнтоване податкове середовище, засноване на максимальній автоматизації робочих процесів податкового адміністрування та покликане сприяти зміцненню взаємної довіри між учасниками податкових відносин.

З огляду на особливості податкового адміністрування, пов'язані з відсутністю правового регулювання окремих напрямів податкового адміністрування виникають умови, що сприяють ви-

никненню розбіжностей при нарахуванні сум податків, що призводить до виникнення податкових спорів.

Недосконалість податкового адміністрування сприяє виникненню різного розуміння презумпції правомірності рішень платників податку в разі, якщо норма Закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі Закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платників податків, так і контролюючого органу (пункт 4.14 статті 4 «Основні засади податкового законодавства» Податкового кодексу України).

Контрольні питання

1. Поняття захисту прав платників податків.
2. Зміст адміністративно-правового захисту платників податків.
3. Гарантії платників податків щодо захисту прав і законних інтересів і гарантії податкових органів щодо стягнення податків і зборів.
4. Правовий статус фізичних і юридичних осіб-платників податків. Права платників податків.
5. Правове становище платників податків в охоронних відносинах як спеціальний правовий статус.
6. Органи які здійснюють захист прав платників податків.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Про Автономну Республіку Крим: Закон України від 17.03.1995 р. № 95/95-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/95/95-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
6. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
7. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
8. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво

Людмила», 2018. 464 с.

4. Мартинюк В. П. Податкове право : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.

5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.

6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.

7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

Розділ 2

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ВІДНОСИНИ В МЕХАНІЗМІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

2.1 Адміністративно-правові відносини у податковій сфері

Адміністративно-правові відносини у податковій сфері це суспільні відносини, що існує виключно в правовій формі, мають владний майновий характер і виникають між суб'єктами, наділеними правами і обов'язками, пов'язаними з встановленням, запровадженням і справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій або бездіяльності їх посадових осіб і притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки та збори.

Загальні ознаки фінансових правовідносин, податкових правовідносин, адміністративно-правових відносин у податковій сфері співвідносяться як підвиди:

- виникають у сфері фінансової діяльності держави;
- є публічними правовідносинами;
- мають владний майновий характер;
- відображають об'єктивно існуючі економічні відносини, що обумовлюють єдність економічного змісту та правової форми імперативного методу правового регулювання.

До специфічних ознак адміністративно-правових відносин у податковій сфері можуть бути віднесені:

- виникають в особливій сфері фінансової діяльності держави;

- існують тільки в правовій формі, на відміну від ряду інших фінансових правовідносин;

- адміністративно-правовим відносинам у податковій сфері притаманний організаційний характер, пов'язаний з виконанням обов'язків зі сплаті податків і зборів та з реалізацією прав і обов'язків податкових органів держави;

- для адміністративно-правових відносин у податковій сфері характерний специфічний суб'єктний склад, який полягає в тому, що держава може вступати у ці відносини безпосередньо або опосередковано через уповноважені податкові та інші органи і організації (наприклад, банки як збирачі податків, податкові агенти або організації, що сприяють здійсненню податкового контролю);

- об'єктом податкових правовідносин є податок або збір, а об'єктом адміністративно-правових відносин у податковій сфері є діяльність з адміністрування податків і зборів та адміністративно-юрисдикційна діяльність;

- зміст правовідносин включає права і обов'язки.

У науковій літературі обґрунтовується можливість класифікації адміністративно-правових відносин у податковій сфері з таких підстав.

Залежно від функцій, які виконуються нормами права, виділяються регулятивні і охоронні відносини.

Класифікація за структурою юридичного змісту дозволяє говорити про існування простих і складних правовідносин.

Залежно від юридичного об'єкта правовідносини виділяються основні та похідні податкові відносини.

Аналіз податкового законодавства дозволяє класифікувати податкові відносини за суб'єктним складом наступним чином.

По-перше, відносини, що виникають між Україною і органами місцевого самоврядування з приводу встановлення та введення податків і зборів.

По-друге, відносини між державою і органами місцевого са-

моврядкування (в особі їх органів) з одного боку і платниками податків та іншими учасниками податкових відносин з іншого боку з приводу стягнення податків і зборів, здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій або бездіяльності їх посадових осіб та притягнення до відповідальності за податкові правопорушення.

Залежно від структури між суб'єктних зв'язків адміністративно-правові відносини у податковій сфері можливо класифікувати на відносні і абсолютні.

За характером правових норм зазначені правовідносини класифікуються на матеріальні та процесуальні. На наш погляд, можливе виділення правовідносин, безпосередньо пов'язаних з захистом платників податків (матеріальні відносини) і процесуальні відносини.

Адміністративно-правові відносини у сфері податків і зборів у широкому сенсі поєднують організаційні податкові відносини та податкові процесуальні відносини у вузькому сенсі, що виникають при розгляді податкових суперечок у судах.

Характеризуючи суб'єктний склад адміністративно-правових відносин у податковій сфері, можна зробити висновок, що коло учасників зазначених відносин ширше, ніж коло його суб'єктів. Суб'єктами правовідносин є платники податків і держава (органи місцевого самоврядування), в тому числі в особі своїх органів, оскільки саме вони мають у даних правовідносинах майновий інтерес.

2.2 Суб'єкти адміністративно-юрисдикційних правовідносин у механізмі захисту прав платників податків

Платниками податків є суб'єкти податкових правовідносин, на яких за наявності об'єкта оподаткування покладено певний ком-

плекс податкових обов'язків і прав, установлених законодавством.

Платникам податків властиві такі ознаки.

Платники податків є суб'єктами податкових правовідносин. Традиційно платниками податків виступають фізичні і юридичні особи, перелік яких визначено цивільним законодавством. Є категорії платників податків, що передбачені винятково податковим законодавством. До них належать консолідована група платників податків, юридичні і фізичні особи, які діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи.

Платники податків є зобов'язаними суб'єктами. На правовий статус платників податків впливає метод фінансово-правового регулювання. Державне управління у сфері формування доходної частини бюджету об'єктивно зумовлено необхідністю підпорядкування суб'єктів, за рахунок коштів яких і формується ця частина бюджету. Саме тому правове регулювання відносин у сфері податкової діяльності держави спрямовано на односторонні владні розпорядження державних органів щодо безумовно зобов'язаних суб'єктів. У зв'язку з цим у правовому статусі платників податків пріоритетним є комплекс податкових обов'язків щодо податкових прав, які є похідними від обов'язків.

Платники податків – це суб'єкти, які сплачують податки за рахунок коштів, що їм належать. Хто безпосередньо сплачує податок – другорядне питання. Це може бути особисто платник податків, його представник або податковий агент.

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація має важливе значення для теорії податкового права та для податкового законодавства. По-перше, вона дає вичерпне уявлення про всі різновиди платників податків, по-друге, така класифікація закладає основи правового статусу платників податків.

Платників податків можна класифікувати за такими підставами.

1. Залежно від способу організації господарської діяльності:

- фізичні особи;

- юридичні особи;
- іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;

- юридичні та фізичні особи, які діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і / або національні юридичні і фізичні особи, які діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

- відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- консолідована група платників податків.

II. Залежно від податкової юрисдикції держави:

- резиденти – особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження у даній державі доходи яких підлягають оподаткуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

- нерезиденти – особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і оподаткуванню підлягають лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

- постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій – в Україні це 183 календарних дні);

- джерела отриманих доходів;
- межі податкової відповідальності – повної чи обмеженої.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. Оподаткуванню в даній державі підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній державі.

Деякі країни за основу беруть критерій резиденства (Велика Британія, США, Україна); інші – переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різні

об'єднання цих критеріїв зумовлює неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподаткування.

III. Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

- великий платник податків – це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи), сукупний валовий дохід якої становить від 4 до 20 млн. грн.;

- середній платник податків – це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн. грн. У встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків;

IV. Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- юридичний платник податків;
- фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподатковуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку – це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет.

Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку.

Більше відповідає змісту визначення платників податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому. Чинне законодавство в даному разі визначає платником тільки одного суб'єкта. Відповідно до Податкового кодексу України платник податку – це особа, яка зобов'язана здійснювати утримання та внесення в бюджет податку,

що сплачується покупцем.

Наведена класифікація платників податків є загальною, тобто поширюється на всі їх види. У свою чергу, кожен окрему групу платників податків можна класифікувати за своїми специфічними підставами.

Обов'язки і права платників податків

Визначення кола обов'язків і прав платників податків має важливе значення, оскільки застосування фінансової відповідальності до платників податків зумовлено порушенням установленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується в першу чергу на доказі факту відсутності в нього обов'язку.

Права платників податків є безпосереднім механізмом, який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого – є важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платників податків – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платників податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платників податків зробити необхідну за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органу.

Право платників податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Право платників податків означає, що він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом. Невикористання платником податків свого права не повинно означати його припинення. Платник податків повинен мати можливість використати своє право у будь-який час, поки це право існує.

Реалізація платником податків свого права повинна бути забезпечена примусовою силою держави. Це положення означає, що до осіб, які перешкоджають платникові податків реалізувати свої

права, держава зобов'язана застосувати примусовий захід, що в остаточному підсумку дозволить платникові податків реалізувати його законне право.

При розгляді обов'язків і прав платників податків слід звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку – обов'язки, а потім – права. Пояснюється це самою природою обов'язку зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави щодо реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає низку прав.

Фізичні особи як платники податків

Фізичні особи (громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства) як платники податків поділяються на дві групи:

- фізичні особи, що не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності;
- фізичні особи, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності.

До фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, що одержують доходи від будь-якої іншої діяльності, не пов'язаної з підприємництвом (доходи, одержувані за місцем основної роботи, (служби, навчання); доходи, одержувані не за місцем основної роботи (служби, навчання); доходи, що підлягають сплаті з джерел в Україні громадянам, що не мають постійного місця проживання в Україні).

До фізичних осіб, що мають статус суб'єктів підприємницької діяльності, належать суб'єкти, визначені такими відповідно до цивільного законодавства. Для застосування до них особливого механізму оподаткування важливе значення має той факт, що свої доходи такі суб'єкти повинні одержувати від здійснення підприємницької діяльності. Фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності у встановлених законодавством випадках мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також обрати спосіб оподаткування доходів за фіксованим розміром по-

датку.

При визначенні статусу фізичних осіб-платників податків важливу роль відіграє категорія податкової правосуб'єктності. Тільки маючи цю юридичну властивість, фізична особа може бути безпосереднім носієм податкових обов'язків і прав та реалізовувати їх у податкових правовідносинах.

Для застосування податкової юрисдикції держави визначальне значення для платників податків має належність до резидентів чи нерезидентів.

У законодавстві України як кількісний критерій резидентства для фізичних осіб визначено 183 календарні дні (цілком або сумарно) протягом року. Цей критерій фізичної присутності встановлюється щорічно і діє в межах календарного року. Отже, податковими резидентами України визнаються фізичні особи, що фактично перебували на території України не менш ніж 183 дні (цілком чи сумарно) у будь-якому послідовному 12-місячному терміні, що розпочинається чи закінчується в податковому періоді.

Днем перебування в Україні є календарний день, в який фізична особа фактично перебувала на території України незалежно від тривалості цього перебування. До часу фактичного перебування на території України зараховується час безпосереднього перебування фізичної особи на території України, а також час, на який ця особа виїжджала за межі території України спеціально на лікування, відпочинок, навчання, у відрядження.

Для застосування механізму оподаткування до фізичних осіб враховують також такі підстави:

- здійснення економічної діяльності чи одержання доходів з джерел у державі. Економічна діяльність є будь-яка діяльність з виробництва та реалізації товарів (робіт, послуг), діяльність, спрямована на одержання прибутку (доходів), незалежно від результатів такої діяльності. Економічною вважають діяльність підприємницьку та посередницьку, довірче керування майном, прийняття (надання) однією особою перед іншою обов'язків здійснювати (чи утримуватися від здійснення) певні дії на платній

основі;

- наявність у власності майна, що підлягає оподаткуванню;
- здійснення операцій чи дій, що підлягають оподаткуванню;
- участь у відносинах, однією з умов яких є сплата мита чи зборів.

Факультативні ознаки фізичних осіб-платників податків і зборів деталізують, уточнюють систему податкових обов'язків конкретної особи. До факультативних ознак визначення фізичних осіб як платників податків належать такі:

1. Місце постійного проживання. Це місце, де особа фактично проживає, а за неможливості встановити таке місце – місце, де ця особа зареєстрована як платник податку у встановленому порядку, чи місце, зазначене у паспорті або іншому посвідченні особи. Місцем перебування фізичної особи, яка не досягла повноліття, чи фізичної особи, що перебуває під опікою чи піклуванням, визнається місце, де вона фактично проживає, а за неможливості встановити це місце – місце, де ця особа зареєстрована у встановленому порядку, чи місце, що зазначене в паспорті чи іншому посвідченні особи, чи місце перебування батьків (одного з батьків), усиновителя, опікуна чи попечителя.

2. Принцип громадянства, що застосовують разом із принципом місця проживання чи місцезнаходження суб'єкта. Його застосування передбачає низку особливостей:

- центр особистих і економічних інтересів (місце, де особа, має найтісніші особисті чи економічні зв'язки);
- місце фактичного проживання – місцезнаходження будинку, квартири чи іншого житлового приміщення, де постійно чи переважно ця особа мешкає.

Юридичні особи як платники податків

Юридичні особи в Україні діють в організаційно-правових формах, установлених законодавством.

Юридичними особами-платниками податків є:

- українські підприємства й організації;
- іноземні підприємства й організації.

Однак в основі виникнення податкових обов'язків у подібних платників лежить не принцип національної належності юридичної особи, а їх диференціація на резидентів і нерезидентів. Ці положення регулюються Податковим кодексом України. Резидентами вважаються юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням на її території.

До резидентів належать дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, філії та представництва підприємств і організацій України за кордоном що не здійснюють господарську діяльність.

Нерезидентами є юридичні особи і суб'єкти господарської діяльності України, що не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо), з місцезнаходженням за межами України, які створені і здійснюють свою діяльність відповідно до законодавства іншої держави. Нерезидентами є розташовані на території України дипломатичні представництва, консульські установи і інші офіційні представництва іноземних держав, міжнародні організації та їх представництва, що мають дипломатичні привілеї та імунітет, а також представництва інших іноземних організацій і фірм, які не здійснюють господарської діяльності відповідні до законодавства України.

Резидентство юридичних осіб – платників податків визначають на основі:

1. Місце реєстрації. Підприємство визнають резидентом, якщо його засновано в державі здійснення на її території діяльності у формі певної організаційної структури. Підприємства є резидентами, якщо вони зареєстровані в Україні, незалежно від місця здійснення діяльності.

2. Місце управління. Місцем управління підприємством вважається місце здійснення повноважень діючим вищим органом управління (відповідно до статуту чи установчого документу). Як-

що підприємством управляє фізична особа, що є його власником, то місцем управління вважається місце проживання власника. Якщо немає вищого органа управління, місцем управління вважається місце здійснення повноважень виконавчим органом підприємства.

3. Місце діяльності. За цією ознакою резидентом є особа, що здійснює основний обсяг ділових операцій на території країни.

Юридичних осіб-платників податків класифікують також за такими підставами:

- залежно від джерела фінансування – бюджетні (юридичні особи, що на 100 відсотків фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і не бюджетні, що фінансуються за рахунок власних і / або залучених коштів;

- залежно від галузевої належності – на сільськогосподарські, промислові, торгові тощо;

- залежно від цільової спрямованості діяльності – на прибуткові та неприбуткові.

Іноземні юридичні особи. Постійні представництва іноземних юридичних осіб

Самостійними платниками податків в Україні є іноземні юридичні особи (фірми, організації, компанії), що здійснюють господарську діяльність на території України як безпосередньо, так і через постійні представництва.

Для того, щоб бути платником податків і зборів в Україні, іноземна юридична особа, що здійснює діяльність на її території, насамперед повинна стати на облік у податковому органі за місцем здійснення своєї діяльності. Законодавством передбачено, що для постановки на облік іноземній юридичній особі слід подати в податковий орган України оформлену заявку, до якої додати документи, що підтверджують факт створення і реєстрації іноземної юридичної особи відповідно до законодавства тієї держави, яка є місцем її реєстрації (виписка з торгового реєстру країни постійного місця перебування, документи, що підтверджують платоспроможність).

Іноземна юридична особа, яка пройшла реєстрацію й одержала ідентифікаційний податковий номер і в силу цього стала по-

тенціальним українським платником податків, бере обов'язок сплачувати всі встановлені українським податковим законодавством податки, збори (обов'язкові платежі) у встановлених випадках. Однак на відміну від національних юридичних осіб джерелами правового регулювання оподаткування іноземних юридичних осіб є міждержавні договори про запобігання подвійному оподаткуванню.

Чисельну групу платників податків становлять іноземні юридичні особи, компанії, фірми, організації, створені відповідно до законодавства інших країн, але які займаються підприємницькою діяльністю на території України через постійні представництва.

Термін постійне представництво, що застосовується у міжнародних угодах про запобігання подвійному оподаткуванню, означає постійне місце діяльності, через яке особа з постійним місцеперебуванням в одній договірній державі здійснює діяльність в іншій договірній державі.

Відповідно до Податкового кодексу України постійне представництво – це постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність нерезидента на території України. З метою оподаткування до постійних представництв прирівнюються резиденти, що мають повноваження діяти від імені нерезидента, що тягне виникнення у нерезидента цивільних прав і обов'язків (укладати договори (контракти) від імені нерезидента; утримувати (зберігати) запаси товарів, що належать нерезиденту тощо).

Податкова звітність постійних представництв нерезидентів в Україні має особливості. Відповідно до Податкового кодексу України податок на прибуток нерезидента обчислюється платником податку і підлягає підтвердженню податковим органом за місцезнаходженням постійного представництва. Нерезидент щорічно отримує від податкового органу підтвердження щодо сплати податку на прибуток. Щорічно в обов'язковому порядку проводяться аудиторські перевірки фінансово-господарської діяльності нерезидента.

***Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи,
яка не має статусу юридичної особи***

Юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (далі – група без статусу юридичної особи) – це окремий вид платників податків на території України, діяльність якого здійснюється на підставі договору про спільну діяльність, що передбачає об'єднання коштів або майна учасників для досягнення спільної господарської мети.

Облік результатів спільної діяльності веде платник податку, уповноважений на це іншими сторонами відповідно до умов договору, але окремо від обліку господарських результатів такого платників податку. Виконання обов'язку з податкової звітності покладено на платників податків, уповноваженого сторонами групи без статусу юридичної особи. Податкову звітність за результатами діяльності групи без статусу юридичної особи платник податків-резидент подає в порядку та формі, встановлених податковим законодавством України.

Таким платником податків може бути тільки резидент (юридична чи фізична особа). Він несе відповідальність за утримання та перерахування до бюджету податку на доходи групи без статусу юридичної особи. Якщо платник податку групи без статусу юридичної особи (резидент) здійснює на користь нерезидента – учасника договору про спільну діяльність виплату з доходу, отриманого таким нерезидентом від здійснення спільної діяльності на території України, то він (платник) зобов'язаний додатково сплачувати податок на репатріацію доходів у розмірі 15 відсотків від суми такого доходу за рахунок цієї виплати.

Нерезидент (чи постійне представництво нерезидента), що є учасником договору про спільну діяльність на території України групи без статусу юридичної особи і має переваги, відповідно до міжнародних договорів України про звільнення (зменшення) від оподаткування доходу, отриманого в результаті спільної діяльності на території України, подає до податкового органу за місцезнаходженням платників податку відомості про доходи, що звільнені від

оподаткування або обкладаються податком за ставками, встановленими таким договором, тобто обов'язок надання цих відомостей лежить не на платнику даної групи, а безпосередньо на нерезиденті (постійному представництві нерезидента).

Відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи

Багато юридичних осіб здійснюють господарську діяльність на території різних регіонів держави у формі філій або представництв. Згідно Цивільного кодексу України юридична особа може відкривати філії та представництва в порядку, встановленому цивільним законодавством. Філія це відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза місцем її перебування та реалізує всі функції чи їх частину, в тому числі функції представництва, тоді як представництво – це відокремлений підрозділ юридичної особи, розташований поза місцем її перебування, що представляє та захищає інтереси юридичної особи.

Отже, представництво створюється лише для вираження зовнішніх інтересів юридичної особи і забезпечення їхнього захисту, ніяких виробничо-господарських функцій воно не виконує.

Філія – ширше поняття. Вона може займатися усіма видами діяльності юридичної особи чи частиною їх, тобто безпосередньо виробничо-господарською діяльністю, поряд з цим бути представником. Філії та представництва створюються як відокремлені підрозділи, тобто вони не користуються правами юридичної особи і діють на підставі положень, що затверджуються юридичною особою.

Податкове законодавство неоднозначно підходить до визначення відокремлених підрозділів платниками податків: в одних випадках на них покладається цілий комплекс податкових обов'язків (податкова реєстрація, сплата податку, податкова звітність); в інших – тільки частина такого комплексу (наприклад, обов'язок зі сплати податку виконує відокремлений підрозділ, а обов'язок з податкової звітності виконує юридична особа); у третіх – юридична особа, яка зареєструвала відокремлений підрозділ, усі податкові обов'язки підрозділу виконує самостійно.

Філії та представництва юридичних осіб податкове законодавство розглядає як самостійних платників податків тільки у разі, якщо на них покладено обов'язок сплачувати конкретні податки та збори. Відповідно до Податкового кодексу України філії, що не мають статусу юридичної особи, розташовані на відміну від головного підприємства на території іншої територіальної громади, є платниками податку. Платниками податку є тільки ті філії, що мають банківські рахунки, ведуть окремий облік діяльності і складають баланс. Якщо філія має банківський рахунок, веде окремий облік діяльності і складає баланс, але розташована на тій самій території територіальної громади, що й головне підприємство, то така філія не є самостійним платником податку.

Головне підприємство та філію розглядатимуть як єдиного платника податків. Відповідно, головне підприємство сплачуватиме податок виходячи із загального результату діяльності підприємства та філій. Якщо філія відповідає критеріям платників податку, то відповідно до Податкового кодексу України оподаткування можливе за двома варіантами: або філія платить податок самостійно, або головне підприємство переходить на сплату консолідованого податку.

Якщо філія та головне підприємство не переходять на сплату консолідованого податку і сплачують податок окремо, то їх розглядають як окремих платників. У цьому разі до філії застосовуватимуть всі положення податкового законодавства (ведення обліку валових доходів і витрат, нарахування амортизації, складання декларації про прибуток).

Це не єдине положення, коли відокремлений підрозділ без статусу юридичної особи є самостійним платником податків. Але обов'язок зі сплати податків і зборів, якщо вони виконують, по суті, є обов'язком тих юридичних осіб, яких вони представляють. У такому разі відокремлені підрозділи не несуть обов'язок зі сплати податку, а лише виконують такий обов'язок юридичної особи у відповідній її частині.

Консолідована група платників податків – це створене та за-

реєстроване відповідно до національного законодавства об'єднання підприємств і організацій, що виступає як єдиний платник податку щодо одного чи кількох податків. Це не означає створення нової юридичної особи, а консолідовану групу розглядають як єдиного платників податків.

На сьогодні в податковому законодавстві України консолідація стосується саме консолідованого виконання податкових обов'язків одного платників податків, а не утворення консолідованої групи платників податків.

Консолідована група платників податків може бути створена лише на підставі договору між її учасниками. Тільки за умови, якщо учасниками цієї групи є підприємства й організації – податкові резиденти. Підприємство чи організація не може бути учасником більш ніж однієї консолідованої групи платників податків. Банки, страхові організації можуть бути учасниками консолідованої групи платників податків за умови, що всі інші учасники такої групи є або банками, або страховими організаціями. Після створення консолідованої групи платників податків її реєструє як таку податковий орган за місцем обліку головного підприємства.

Місцем діяльності консолідованої групи платників податків визнається місце діяльності головного підприємства цієї групи. Консолідована група платників податків має всі права та всі обов'язки платників податків відповідно до актів податкового законодавства. Права й обов'язки консолідованої групи платників податків реалізуються головним підприємством цієї групи. На головне підприємство такої групи покладаються, зокрема, обов'язки з ведення зведеного обліку, необхідного для правильного обчислення та сплати податків (зборів) щодо яких вона виступає як єдиний платник податку, з безпосередньої сплати цих податків (зборів), а також подання звіту учасниками цієї групи про виконання податкових обов'язків.

Учасники консолідованої групи платників податків звільняються від обов'язку безпосередньої сплати тих податків (зборів), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку. Учас-

ники такої групи несуть солідарну відповідальність за виконання податкових зобов'язань з тих податках (зборах), щодо яких така група виступає як єдиний платник податку, а також зі сплати відповідних пені та штрафів при невиконанні чи неналежному виконанні головним підприємством покладених відповідно до актів податкового законодавства обов'язків.

Вихід підприємства зі складу консолідованої групи платників податків не знімає з нього відповідальності поряд з іншими учасниками цієї групи щодо виконання податкових обов'язків такої групи.

Особи, що сприяють сплаті податків, зборів і мит

Під особами, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, розуміються зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків, зборів і мит до бюджетів і надання інформації про платників податків, необхідної для нарахування податків і зборів.

Суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит є зобов'язаними, тобто їхні обов'язки чітко встановлені законодавством. До суб'єктів, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, належать:

- банки і фінансово-кредитні установи;
- податкові агенти;
- збирачі податків, зборів і мит.

Банки та фінансово-кредитні установи як суб'єкти, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, виконують доручення платників податків про перерахування податків і зборів у бюджет у встановлений законодавством термін. Цей обов'язок банків і фінансово-кредитних установ має законодавче закріплення. Відповідно до Податкового кодексу України, банки й інші фінансово-кредитні установи виконують доручення платників податків і зборів (обов'язкових платежів) про перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) у Державний бюджет України, місцеві бюджети у встановлений законами України терміни.

Як особи, що сприяють сплаті податків зборів і мит, банки й інші фінансово-кредитні установи відповідно до Податкового кодексу України зобов'язані подавати державним податковим органам на їхній запит відомості про наявність і рух коштів на поточних і депозитних рахунках платників податків – клієнтів цих установ.

Банки та фінансово-кредитні установи виступають зобов'язаними суб'єктами, оскільки їхні обов'язки підкріплюються примусовою силою держави. Відповідно до Податкового кодексу України керівники й інші посадові особи банків і інших фінансово-кредитних установ за невиконання вимог, за ненадання органам податкової служби у встановлений законом термін повідомлень про закриття рахунків платників податків чи початку здійснення видаткових операцій по рахунку платників податків до одержання документально підтвердженого повідомлення податкового органу про взяття рахунка на облік в органах податкової служби притягуються до відповідальності.

Статус податкових агентів характеризується деякою подвійністю. З одного боку, стосовно платників податків вони представляють фіскальні органи, оскільки реалізують функції з нарахування, обліку й утримання податку. З іншого боку, у відносинах з податковими органами їм призначено роль зобов'язаних суб'єктів, що породжує деякі ідентичні обов'язки податкових агентів і платників податків перед податковими органами.

Пояснюється це тим, що як суб'єкт податкових правовідносин податковий агент, з одного боку, виступає як особа, що сприяє сплаті податку, а з іншого – як платник податків, тобто один суб'єкт одночасно є податковим агентом, і платником податків, можливо, навіть більше платником податків, бо під час податкової перевірки контролюючий орган цікавиться таким суб'єктом насамперед як платником податків, а в ході перевірки паралельно перевіряються функції такого суб'єкта як податкового агента. Рішення за результатами перевірки приймається щодо платників податків, що одночасно може виступати і податковим агентом.

Слід зазначити, що обов'язки податкового агента виникають

тільки за наявності реальної можливості утримувати та перераховувати податок платників, тобто за наявності відповідного джерела, яке є у розпорядженні у вигляді коштів платників податків. Якщо у платників податків немає коштів, у податкового агента не виникає обов'язок з утримання та перерахування податку до бюджету. Однак така ситуація спричиняє обов'язок податкового агента повідомити податковий орган про неутримання податку в закріпленій законодавством термін.

Збирачі податків, зборів і мит (далі – збирачі податків) – це особи, що здійснюють приймання коштів від платників податків (платників зборів і мит), контролюють сплату та перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо виступають суб'єктами, що здійснюють первинний контроль за повнотою та своєчасністю сплати обов'язкових платежів.

На відміну від податкових агентів, збирачі податків, насамперед, не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків, збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій. У податковому законодавстві України не закріплені окремо обов'язки і права збирачів податків, однак їхні функції закріплено безпосередньо тими нормативними актами, що регулюють винятково діяльність таких суб'єктів. Є два основні обов'язки збирачів податків:

- приймання обов'язкових платежів, у встановлених законодавством випадках, здійснення контролю за повнотою та своєчасністю сплати;

- надання інформації у термін, визначений законодавством, у відповідні державні органи (податкові органи, органи Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, державні статистичні органи тощо).

З метою дотримання податкового законодавства та проведення податкового контролю платники податків підлягають поста-

новці на облік у податкових та інших державних (контролюючих) органах. Розрізняють первинний і вторинний податковий облік. Первинний – це податковий облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер. Вторинний – це податковий облік, у ході якого платникові податків надається, крім первісного, ще один ідентифікаційний (індивідуальний) номер по окремому податку чи збору, у встановленому законодавством порядку (наприклад, Реєстр платників податку на додану вартість).

Кожній особі в державному реєстрі надається власний ідентифікаційний номер, без якого неможливо відкрити розрахунковий рахунок у банку й одержати заробітну плату. Ідентифікаційний номер містить дані про платників податків: дату народження, порядковий номер при реєстрації цього громадянина і стать. Остання десята цифра ідентифікаційного коду призначена для захисту від випадкових помилок.

Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані та здійснюють діяльність на території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб України. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Якщо суб'єкт підпадає під визначення Податкового кодексу України, тобто є платником такого податку, то він зобов'язаний зареєструватися як платник податку на додану вартість відповідно до Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість, затвердженого наказом від 14 листопада 2014 року № 1130. Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизована система збору, нагромадження й обробки даних про осіб, що відповідно до Податкового кодексу України зобов'язані здійснювати утримання і внесення в бюджет податку, що сплачується покупцем.

При включенні до реєстру особи, діяльність якої підлягає оподаткуванню, їй надається індивідуальний податковий номер платників печатку на додану вартість. Індивідуальний податковий номер є єдиним для всього інформаційного простору України і зберігається за платником податку на додану вартість до моменту виключення його з реєстру в зв'язку з вибуттям зі складу платників податку на додану вартість.

Крім розглянутих видів реєстрацій платників податків існують ще й реєстрація в Пенсійному фонді, Фонді соціального страхування (не всі суб'єкти підприємницької діяльності проходять обов'язкову реєстрацію в цьому органі, що здійснюється відповідно до Інструкції про порядок надходження, обліку і витрати коштів Фонду соціального страхування затвердженої постановою Правління Фонду соціального страхування від 26 серпня 1999 року № 11).

Сукупність суб'єктів адміністративно-правових відносин у податковій сфері характеризується множинністю і неоднорідністю, тому для найбільш правильного тлумачення правового статусу учасників аналізованих правовідносин потрібна відповідна наукова класифікація.

Оскільки адміністративні правовідносини в податковій сфері є складовою частиною державного управління, то необхідно скористатися вже наявною класифікацією суб'єктів адміністративного права та процесу, з огляду на, що одночасно вони є суб'єктами податкового права, і виокремлюючи тільки тих суб'єктів адміністративних і податкових правовідносин, які наділені державою владними повноваженнями при здійсненні адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Адміністративне право наділяє правосуб'єктністю велике коло учасників соціальних відносин. Система суб'єктів адміністративного права складніше, ніж система суб'єктів будь-якої іншої галузі права, оскільки державне управління охоплює всі сфери життєдіяльності особи, суспільства та держави.

Конструкція суб'єктів адміністративного процесу повинна

відповідати вимогам «технологічності» практичної реалізації. В адміністративному праві та процесі визнано найбільш вдалою класифікація суб'єктів адміністративного права, що розділила суб'єктів на дві групи: індивідуальні та колективні.

З урахуванням сказаного вище сучасна система суб'єктів адміністративного і адміністративно-процесуального права у сфері податків і зборів може бути представлена в наступному вигляді:

1. Індивідуальні суб'єкти – громадяни України, іноземні громадяни, особи без громадянства, особи, наділені спеціальним адміністративно-правовим статусом (включаючи державних службовців у певних випадках).

2. Колективні суб'єкти – центральні органи виконавчої влади та органи регіонального рівня та їх структурні підрозділи, наділені власною компетенцією; підприємства, установи та їх об'єднання різних форм власності; державні корпорації; виконавчі органи місцевого самоврядування; громадські об'єднання; передбачені законом інші органи державної влади і їх представники; державні та муніципальні службовці, правомочні вирішувати індивідуально-конкретні справи у сфері державного управління.

Зазначені суб'єкти права є учасниками адміністративно-процесуальних відносин. Крім того, в таких відносинах можуть брати участь органи судової влади. Судові органи на підставі чинного законодавства наділені повноваженнями з розгляду справ про адміністративні та податкові правопорушення, а також для розв'язання юридичних суперечок в судовому порядку.

У податковому праві досі не вироблена єдина позиція з приводу суб'єктів податкового права і учасників податкових правовідносин. Найбільш детальна класифікація учасників податкових правовідносин запропонована в літературі, виділяє дві групи:

- основні – державні органи, які мають повноваження контролю та управління в податковій сфері (податкові органи, митні органи), суб'єкти господарської діяльності (платники податків і податкові агенти);
- факультативні – особи, які забезпечують перерахування по-

датків і зборів (банки, збирачі податків і зборів); правоохоронні органи (органи Національної поліції та Бюро економічної безпеки України); особи, які представляють необхідні дані (нотаріуси, реєстраційні органи, органи ліцензування); особи, які беруть участь в заходах податкового контролю (свідки, поняті, експерти та фахівці, інші); особи, що представляють професійну допомогу (представники, податкові консультанти).

Існує класифікація суб'єктів правових відносин у сфері, що досліджується права:

1. За способом нормативної визначеності:

а) зафіксовані податковим законодавством в якості суб'єктів податкових відносин;

б) зафіксовані митним законодавством в якості суб'єктів податкових відносин.

2. За характером фіскального інтересу:

а) публічні суб'єкти; б) приватні суб'єкти.

3. За ступенем майнової зацікавленості у виникненні податкових відносин:

а) мають безпосередній власний майновий інтерес в податкових відносинах;

б) не мають безпосереднього власного майнового інтересу в податкових відносинах.

4. За функціями:

а) зобов'язані – особи, які виконують обов'язки сплачувати законно встановлені податки та збори, реалізують свої права у галузі податків і зборів (платники податків, платники зборів та податкові агенти);

б) контролюючі (податкові органи, державні позабюджетні фонди, Національна поліція, Бюро економічної безпеки, митні органи).

Усі зобов'язані особи можуть бути взаємозалежними.

Податковий кодекс України використовує поняття учасники відносин, регульованих законодавством про податки та збори.

З перерахованих учасників до суб'єктів адміністративно-

юрисдикційних відносин у податковій сфері можна віднести: юридичні особи та фізичні особи, визнані платниками або платниками зборів;

- юридичні особи та фізичні особи, визнані податковими агентами;

- Міністерство фінансів України та його територіальні органи;

- податкові органи; митні органи; інші органи, які здійснюють прийом і стягування податків, контроль за їх сплатою, в тому числі органи державних позабюджетних фондів.

Для класифікації суб'єктів адміністративно-юрисдикційних правовідносин найбільш прийнятною системою суб'єктів податкових правовідносин представляється система, яку запропонував М. П. Кучерявенко – держава, державні органи, органи місцевого самоврядування, юридичні і фізичні особи.

Держава завжди виступає обов'язковим владним учасником податкових правовідносин, від імені якої податкові органи та їх посадові особи наділені необхідними повноваженнями для здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Проаналізувавши характерні особливості суб'єктів адміністративного, адміністративно-процесуальних і податкових правовідносин, можна сказати, що під ними розуміються індивідуально визначені учасники конкретних правовідносин.

З урахуванням викладеного, система суб'єктів адміністративно-юрисдикційних правовідносин в податковій сфері складається з двох груп:

- суб'єкти адміністративної юрисдикції (державні органи та їх посадові особи, уповноважені вирішувати юридичні суперечки та застосовувати заходи державного примусу в податковій сфері державного управління: податкові органи; митні органи; органи Національної поліції, органи Бюро економічної безпеки; суди, державні та приватні виконавці);

- суб'єкти, щодо яких ведеться адміністративно-юрисдикційне провадження в податковій сфері.

- суб'єктом адміністративної юрисдикції в податковій сфері є орган державної влади, посадова особа цього органу, якого юридична норма наділяє повноваженнями, правами і обов'язками приймати владне рішення щодо спору або застосуванні (відмову від застосування) заходів адміністративного примусу.

Правовий статус суб'єктів адміністративної юрисдикції визначається сукупністю владних повноважень – прав і обов'язків з розгляду конкретних справ у рамках адміністративно-юрисдикційних проваджень.

Важливою частиною правового статусу державного органу, його серцевиною є компетенція, яку слід розглядати як системи повноважень зазначеного органу – прав і обов'язків, що носять зовні владний характер.

2.3 Державна податкова служба України

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 06 березня 2019 року № 227 «Про затвердження Положення про Державну податкову службу і Державну митну службу» органом виконавчої влади, що здійснює функції з контролю та нагляду за дотриманням законодавства про податки та збори, є Державна податкова служба України (далі – ДПС України).

ДПС України знаходиться у веденні Міністерства фінансів України та здійснює свою діяльність безпосередньо та через територіальні органи (далі – податкові органи), які складають єдину централізовану систему податкових органів.

Податкові органи в результаті виконання завдання з контролю за дотриманням законодавства про податки та збори здійснюють адміністративно-юрисдикційну діяльність.

ДПС України і нижчі податкові органи здійснюють контроль і нагляд за дотриманням законодавства про податки та збори, нарахованих відповідно до чинних нормативно-правових актів, прави-

льністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством України, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету інших обов'язкових платежів; за здійсненням валютних операцій резидентами та нерезидентами, які не є кредитними організаціями або валютними біржами.

Податкові органи є агентами валютного контролю. Права і обов'язки агентів валютного контролю та їх посадових осіб передбачені в Законі України «Про валютне регулювання та валютний контроль». Виконуючи функції агентів валютного контролю, податкові органи керуються валютним законодавством України, що складається зі згаданого Закону і прийнятих відповідно до нього законів. Слід особливо відзначити, що податкові органи здійснюють контроль за дотриманням валютного законодавства в межах компетенції податкових органів.

Таким чином, функція податкового контролю похідна від основної функції податкових органів – контролю за дотриманням податкового законодавства.

Податкові органи наділені контрольно-наглядовими повноваженнями за дотриманням вимог до контрольно-касової техніки, порядком і умовами її реєстрації та застосування. Повноваження податкових органів та ДПС України при перевірці застосування контрольно-касової техніки вказані в Законі України «Про застосування контрольно-касової техніки при здійсненні готівкових грошових розрахунків і (або) розрахунків з використанням платіжних карт», згідно з яким податкові органи:

- здійснюють контроль за дотриманням організаціями і фізичними особами-підприємцями вимог цього Закону;
- здійснюють контроль за повнотою обліку виручки в організаціях і у фізичних осіб-підприємців;
- перевіряють документи, пов'язані із застосуванням юридичними і фізичними особами-підприємцями контрольно-касової техніки, отримують необхідні пояснення, довідки та відомості з питань, що виникають при проведенні перевірок;

- проводять перевірки видачі юридичними і фізичними особами-підприємцями касових чеків;

- накладають штрафи у випадках і порядку, що встановлені Кодексом України про адміністративні правопорушення, на посадових осіб і фізичних осіб-підприємців, які порушують вимоги цього Закону.

Податкові органи забезпечують виконання дохідної частини бюджетів, що входять в єдину бюджетну систему України.

Реалізуючи цю функцію, ДПС України та податкові органи керуються нормами законодавства про податки і збори, а також бюджетного законодавства, що складається з Бюджетного кодексу України та прийнятих відповідно до нього законів про державний бюджет на відповідний рік (і на дворічний плановий період), нормативно-правових актів представницьких органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети на відповідний рік та інших законів, нормативно-правових актів представницьких органів місцевого самоврядування, що регулюють бюджетні відносини.

ДПС України здійснюють контроль за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення змін до відповідний бюджет не тільки податків і зборів, що утворюють систему податків і зборів України, а й інших обов'язкових платежів (наприклад, штрафів, пені, різних зборів і інших обов'язкових платежів, які не входять в систему податків і зборів, встановлену Податковим кодексом України).

Поряд з перерахованими контрольно-наглядовими функціями та напрямками адміністративно-юрисдикційної діяльності податкових органів, за податковими органами можуть закріплюватися і інші функції.

Однією з недавно закріплених за податковими органами функцій є узагальнення відомостей про доходи, про майно і зобов'язання майнового характеру, що подаються особами, що заміщають державні посади України, у відповідні органи відповідно до Закону, представлення результатів узагальнення до Верховної Ради України.

Податкові органи відповідно до нормативно-правових актів України про протидію корупції представляють наявні у них відомості про доходи, про майно і зобов'язання майнового характеру за запитами керівників та інших посадових осіб державних органів.

Важливою правотворчою функцією ДПС України, що сприяє своєчасному виявленню порушень податкового та адміністративно-законодавства, є розробка форм та порядку заповнення декларацій з податків і зборів, які потім затверджуються Міністерства фінансів України.

Державна податкова служба затверджує численні форми інших документів, необхідних для результативного і ефективного здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності:

- податкового повідомлення;
- вимоги про сплату податку;
- заяв і повідомлень про постановку на облік і зняття з обліку в податковому органі;
- свідоцтва про постановку на облік в податковому органі;
- рішення керівника податкового органу про проведення виїзної перевірки;
- акту податкової перевірки і акту про виявлення фактів, що свідчать про передбачені Податковим кодексом правопорушення;
- довідки про отримані фізичними особами доходи та утримані суми податку;
- подання органами, які здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, відомостей про транспортні засоби, зареєстровані або зняті з реєстрації в цих органах, про осіб, на яких зареєстровані транспортні засоби;
- повідомлень про відкриття (закриття) рахунків (вкладів) в іноземній валюті (в валюті України) в банках за межами території України;
- подання податковими агентами відомостей про доходи фізичних осіб та суми нарахованих і утриманих податків за податковий період;
- квитанцію, що підтверджує прийом коштів в рахунок спла-

ти податків, що видається місцевою адміністрацією платникам податків;

- документа, що складається при виявленні недоїмки;
- направлення в банк рішення про призупинення операцій по рахунках в банку на паперовому носії та рішення про скасування призупинення операцій;
- акту спільної звірки розрахунків з податків, зборів, пені і штрафів;
- повідомлення банку податковому органу про відкриття або закриття рахунка, про зміну реквізитів рахунку;
- підстави і порядок продовження терміну проведення виїзної податкової перевірки;
- формати подання декларацій (розрахунків) в електронному вигляді.

ДПС України здійснює в установленому порядку перевірку діяльності юридичних осіб, фізичних осіб, фермерських господарств у встановленій сфері діяльності, розробляє форми та порядок заповнення розрахунків з податків, форми податкових декларацій та інші документи, представляє інтереси України за обов'язковими платежами та грошовими зобов'язаннями;

ДПС України здійснює функції головного розпорядника та одержувача коштів бюджету, передбачених на утримання ДПС України та реалізацію покладених на неї функцій, забезпечує в межах компетенції захист відомостей, що становлять державну таємницю, забезпечує мобілізаційну підготовку центрального апарату і територіальних органів ДПС України.

Для забезпечення грамотного виконання державними службовцями податкових органів адміністративно-юрисдикційної діяльності ДПС України організовує професійну підготовку працівників центрального апарату і територіальних органів ДПС України, їх перепідготовку, підвищення кваліфікації та стажування, а також здійснює відповідно до законодавства України роботу щодо комплектування, збереження, обліку та використання архівних документів, що утворилися в ході діяльності ДПС України.

ДПС України з метою реалізації адміністративно-юрисдикційних повноважень має право:

- організувати проведення необхідних досліджень, випробувань, експертиз, аналізів і оцінок, наукових досліджень з питань здійснення контролю та нагляду;

- запитувати і отримувати відомості, необхідні для прийняття рішень;

- здійснювати контроль за діяльністю територіальних органів та підвідомчих організацій;

- пред'являти до платників податків та іншим учасникам податкових правовідносин в суди загальної юрисдикції або господарські суди різні види позовів про стягнення недоїмок, пені та штрафів за податкові правопорушення; про відшкодування шкоди, заподіяної державі і (або) муніципального утворення внаслідок неправомірних дій банку по списанню грошових коштів з рахунку платників після отримання рішення податкового органу про призупинення операцій, в результаті яких стало неможливим стягнення податковим органом недоїмки, заборгованості по пені, штрафів; про визнання недійсною державної реєстрації юридичної особи або державної реєстрації фізичної особи-підприємця; про ліквідацію юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми з підстав, встановлених законодавством України; про дострокове розірвання договору про податковий кредит та договору про інвестиційний податковий кредит та ін.

Таким чином, досить велика частина компетенції ДПС України та її територіальних податкових органів спрямована на здійснення адміністративно-юрисдикційної діяльності.

Однак безпосередньо Положення про ДПС України не містить повноваження у сфері вирішення юридичних суперечок і застосування заходів адміністративного примусу.

В адміністративно-юрисдикційній діяльності податкові органи керуються нормами Податкового кодексу України (ПК України), Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП) і деяких інших законів.

Повноваження податкових органів конкретизовані за колом посадових осіб. Інші повноваження вправі здійснювати державні службовці податкових органів, посадові особи, яким відповідно до кваліфікації, стажу роботи та займаної посади присвоюються спеціальні звання посадових осіб податкових органів.

Реалізація деяких повноважень посадових осіб податкових органів можлива тільки при наявності згоди (санкції) начальника податкового органу або його заступника.

Наприклад, податковим законодавством встановлюються особливі процедури доступу посадових осіб податкових органів на територію чи в приміщення платників податків для проведення податкової перевірки. Згідно ПК України підставою доступу посадових осіб є постанова (рішення) податкового органу про проведення виїзної податкової перевірки, отже, право на входження в приміщення платників податків мають ті посадові особи податкових органів, які вказані в постанові про проведення податкової перевірки.

Податковим кодексом України передбачено загальний перелік обов'язків посадових осіб податкових органів як державних службовців. Обов'язки посадових осіб податкових органів конкретизовані деякими статтями ПК України, КУпАП та іншими законами.

Наприклад, ПК України встановлює обов'язок посадової особи податкового органу при проведенні огляду або виїмки документів складати протокол; до звернення в суд податковий орган зобов'язаний запропонувати платнику податків добровільно сплатити відповідну суму податкової санкції.

Адміністративно-юрисдикційними повноваженнями наділені виключно керівники податкових органів або їх заступники. При цьому вони виступають не тільки в якості учасників податкового контролю, а як суб'єкти державного управління, наділені державно-владними повноваженнями. Оскільки ДПС України та її територіальні органи належать до органів виконавчої влади, то наділяти керівників податкових органів законодавчо закріпленими адмініст-

ративно-юрисдикційними повноваженнями має право законодавчий орган державна влада України.

2.4 Інші суб'єкти податкових правовідносин

Для характеристики другої групи суб'єктів адміністративно-юрисдикційних правовідносин (щодо кого проводяться адміністративно-юрисдикційні провадження) необхідно врахувати, що суспільні відносини у податковій сфері регулюються нормами публічного права.

Відповідно, всі учасники податкових правовідносин відносяться до двох видів: до тих, хто управляє, і до тих, ким управляють. До учасників публічного управління, покликаних захищати інтереси суспільства, відносяться податкові та митні органи, інші державні органи виконавчої влади, органи позабюджетних фондів, виконавчі органи місцевого самоврядування, посадові особи перерахованих органів та організацій.

До другого виду учасників відносяться платники податків і платники зборів, податкові агенти, представники платників податків (законні і уповноважені), поручителі платників податків; засновники платників податків; кредитні юридичні особи (банки), посадові особи організацій.

Основним учасником адміністративно-юрисдикційних правовідносин є ДПС України та її територіальні органи, посадові особи податкових органів. Розглянемо їх на прикладі найбільш затребуваних адміністративно-юрисдикційних проваджень, якими є провадження у справах про податкові правопорушення та у справах про адміністративні правопорушення.

Відповідно, перелік суб'єктів щодо яких проводяться перераховані види проваджень міститься в ПК України та КУпАП.

У ПК України, який визначає податкове правопорушення, передбачені три категорії суб'єктів: платник податків, податковий

агент і інші особи.

Зміст категорії «інших осіб» розкриває ПК України. Суб'єктами відповідальності за вчинення податкових правопорушень є фізичні особи та юридичні особи у випадках, передбачених ПК України, який регламентує види і відповідальність за їх вчинення.

До категорії «інших осіб», що беруть участь в адміністративно-юрисдикційному провадженні, відносяться такі незацікавлені в результаті справи суб'єкти, як свідки, експерт, фахівець, перекладач, органи та особи, які здійснюють ліцензування юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, реєстрацію фізичних осіб-підприємців, місця проживання фізичних осіб, актів цивільного стану, облік і реєстрацію майна та угод з ним.

Суб'єктами податкової та адміністративної відповідальності можуть бути кредитні юридичні особи (банки). У рамках податкових правовідносин порушення правил банками, перераховані в нормах ПК України та ряді статей КУпАП.

Як правило, суб'єктами щодо яких проводяться адміністративно-юрисдикційні провадження у податковій сфері, є зобов'язані суб'єкти, до категорії яких належить платник податків. Його основним обов'язком відповідно до ПК України є сплачувати законно встановлені податки та збори.

Правовий статус платників податків характеризується сукупністю прав і обов'язків, визначених відповідними нормами ПК України.

Платниками податків-юридичними особами визнаються українські і іноземні юридичні особи. У ПК України спеціально визначається термін «юридичні особи» - юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України (українські юридичні особи), а також іноземні юридичні особи, компанії та інші корпоративні утворення, які мають цивільну правоздатність, створені відповідно до законодавства іноземних держав, міжнародні юридичні особи, філії та представництва зазначених іноземних осіб та міжнародних організацій, створені на території України (іноземні юридичні осо-

би).

ПК України передбачає, що філії та інші відокремлені підрозділи організацій виконують обов'язки цих організацій зі сплати податків і зборів за місцем знаходження цих філій та інших відокремлених підрозділів. При цьому філії та інші відокремлені підрозділи організацій спеціально виключені ПК України з числа платників податків, оскільки вони не мають власної цивільної правосуб'єктності.

Відповідно до ПК України філії та представництва юридичних осіб не розглядаються в якості учасників податкових правовідносин і не мають статусу платників податків, податкових агентів та інших зобов'язаних осіб. Відповідальність за виконання всіх обов'язків зі сплати податків, зборів, пені та штрафів несе юридична особа, до складу якої входить відповідна філія (представництво).

Податок, перерахований у бюджет філією установи, необхідно розцінити як податок, сплачений самою установою. Слід також зазначити, що термін «відокремлений підрозділ юридичної особи» спеціально визначено в ПК України як будь-який територіально відокремлений від неї підрозділ, за місцем знаходження якого об'єднані стаціонарні робочі місця.

Визнання відокремленого підрозділу юридичної особи таким проводиться незалежно від того, відображено його створення в установчих чи інших організаційно-розпорядчих документах юридичної особи, і від повноважень, якими наділяється зазначений підрозділ. При цьому робоче місце вважається стаціонарним, якщо воно створюється на термін більше одного місяця.

Поняття «залежний агент» це особа, яка представляє інтереси іноземної юридичної особи в Україні. Його діяльність можна класифікувати як постійне представництво, засноване на принципах регулярності, підприємницького характеру, наявності місця її здійснення, дії особи від імені іноземної юридичної особи. Залежний агент повинен мати і регулярно використовувати повноваження щодо укладення контрактів або погодження їх істотних умов. При

цьому діяльність особи не повинна бути його основною діяльністю.

До числа платників податків діючі нормативно-правові акти про конкретні податки відносять і неприбуткові юридичні особи.

Неприбуткові юридичні особи, як правило, сплачують податки у зв'язку з оплатою праці співробітників, внаслідок володіння оподатковуваними видами майна, за результатами підприємницької або іншої діяльності, що приносить дохід.

Бюджетні установи повинні враховувати дохід від здачі в оренду переданого їм в оперативне управління майна при обчисленні податку на прибуток організацій.

Платниками податків можуть бути будь-які фізичні особи, а не тільки громадяни України.

Крім того, вказівка на можливість (і обов'язковість) сплати податку не тільки з коштів, що належать платнику податків на праві власності, а й на праві господарського відання (оперативного управління), певним чином відповідає Цивільному кодексу України, що передбачає створення юридичних осіб, майно яких належить їм на праві господарського відання (оперативного управління).

Відсутність зазначеного уточнення в ПК України спричинило б неможливість оподаткування таких організацій незалежно від своєї діяльності. У Конституції України передбачено, що в Україні визнаються і захищаються приватна, державна, комунальна й інші форми власності.

ПК України виділяє окремі категорії платників податків – податкові резиденти та нерезиденти. Статус резидентства поширюється на осіб незалежно від їх громадянства, при цьому враховується час постійного перебування або проживання на території України.

Другою умовою є здійснення ними підприємницької діяльності. Всі резиденти-платники податків (фізичні особи та юридичні особи) на території України підлягають оподаткуванню у відношенні всіх отриманих доходів незалежно від того, де б вони не отримувались.

Нерезиденти підлягають оподаткуванню у відношенні своїх доходів, одержуваних тільки від джерел в Україні. Їх статус регламентується в більшості випадків міжнародними договорами. В даний час між Україною та іншими державами діють понад 80 угод про уникнення подвійного оподаткування. При визначенні постійного представництва слід керуватися правилами цих договорів.

Публічно-правові утворення (Україна, місцеві освіти) не можуть бути платниками податків. Вони є суб'єктами публічного права і на рівних засадах вступають в цивільні правовідносини з громадянами та юридичними особами, мають цивільну правоздатність, але при цьому мають особливий статус юридичної особи, відмінний від загальноприйнятого юридичної особи в сенсі Цивільного кодексу України.

Представники

Публічно-правові утворення не можуть бути платниками податків. Оскільки ПК України встановлює залежність провини юридичні особи від вини її посадових осіб та представників, необхідно визначити, хто виступає в якості таких осіб.

Представники платників податків – юридичної особи можуть бути законними і уповноваженими. Відповідно до ПК України законними представниками є особи, уповноважені представляти організацію на підставі Закону або її установчих документів.

Наприклад, згідно Закону України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06 лютого 2018 року № 2275-VIII, загальними зборами учасників товариства на певний термін обирається одноосібний виконавчий орган товариства. Від одноосібного виконавчого органу виступає фізична особа, яка діє без довіреності від імені товариства і представляє його інтереси.

Ця особа є законним представником юридичної особи. Як уповноважені представники виступають особи, що діють на підставі довіреності. Наприклад, довіреність на право представництва від імені товариства з обмеженою відповідальністю видає одноосібний виконавчий орган. На стадії розгляду справи про адміністративне правопорушення представник, наприклад, адвокат, що працює за

дорученням, отримує права учасника провадження, тоді як на стадії порушення справи він такими правами не володіє.

Платниками податків фізичними особами визнаються фізичні особи підприємці, тобто особи, зареєстровані в установленому порядку і здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, інші фізичні особи, що не володіють статусом підприємця, але наділені обов'язком платити податки.

До фізичним особам-підприємцям ПК України прирівнює приватних нотаріусів, приватних охоронців. Платниками податків – фізичними особами є громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства. Особи, які здійснюють підприємницьку діяльність, але не зареєстровані як фізичні особи-підприємці в порушення законодавства України, при виконанні обов'язків, покладених на них ПК України, не має права посилається на те, що вони не є фізичними особами-підприємцями.

Податкові агенти

Податковими агентами згідно ПК України визнаються особи, зобов'язані обчислювати, утримувати у платників податків і перераховувати до відповідного бюджету (позабюджетний фонд) суми податків. Основний обов'язок податкового агента полягає в обчисленні, утриманні у платників податків і перерахування до відповідного бюджету суми податків. Як податковий агент можуть виступати не тільки фізичні особи, а й юридичні особи.

Податковий агент сплачує податок з коштів платників податків. Останній не звільняється від відповідальності в тому випадку, якщо податковий агент не виконує сумлінно свої обов'язки. Норми, що регулюють правовий статус податкового агента, містяться в ПК України.

Обов'язки податкового агента покладаються на юридичних і фізичних осіб. Правове становище податкового агента характеризується обсягом прав і обов'язків. Податкові агенти мають ті ж права, що і платники податків. Серед обов'язків податкового агента основними є обчислення, утримання у платників податків і перерахування до бюджету сум податків. Це основна група обов'язків, що

відображає суть інституту податкового агента. Всі інші обов'язки – додаткові, що забезпечують контроль з боку податкового органу за діями податкових агентів щодо обчислення, утримання та перерахування до бюджету податків.

Обов'язки податкового агента забезпечуються заходами юридичної відповідальності. Наприклад, за невиконання обов'язків по утриманню та (або) перерахуванню податків податковий агент підлягає відповідальності за ПК України. Податковий агент є суб'єктом відповідальності, встановленої ПК України, за недотримання порядку володіння, користування і (або) розпорядження майном, на яке накладено арешт. Згадуючи в рамках Податкового кодексу податкового агента, слід говорити про неперерахування або неповному перерахуванню сум податку.

Можливість стягнення не перерахованої суми податку з податкового агента допускається при не перерахування до бюджету податку, викликаному не утриманням, і не перерахуванням податку після його утримання у платників податків.

У процесуальних податкових правовідносинах можуть брати участь треті особи це суб'єкти, які не мають власного майнового інтересу, але які беруть участь в реалізації прав і обов'язків платників податків і зборів.

Суб'єктами, які вчинили податкове правопорушення і такими, що підлягають відповідальності, визнаються свідок, експерт, спеціаліст, перекладач, органи та особи, які здійснюють ліцензування і реєстрацію. Кожен з них наділений різними обов'язками. Свідок, наприклад, повинен дати правдиві свідчення. Перекладач повинен виконати доручений переклад.

Органи реєстрації актів цивільного стану – повідомити різного роду відомості про платників податків – фізичну особу.

Контрольні питання

1. Адміністративно-правові відносини у податковій сфері.
2. Механізм захисту прав платників податків.
3. Суб'єкти адміністративно-юрисдикційних відносин у механізмі захисту прав платників податків.
4. Державна податкова служба України.
5. Інші суб'єкти адміністративно-правових відносин у механізмі захисту прав платників податків.
6. Судові органи у механізмі захисту прав платників податків.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Про Автономну Республіку Крим: Закон України від 17.03.1995 р. № 95/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/95/95-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
6. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
7. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>
8. Про платіжні системи та переказ грошей в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text>
9. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових

послуг: Закон України від 12.07.2001 р. №2664-III. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2664-14#Text>

10. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19#Text>

11. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2275-19>

13. Про Бюро економічної безпеки : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

4. Мартинюк В. П. Податкове право : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.

5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.

6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.

7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

8. Адміністративне право України (загальна частина): навчальний посібник / О. І. Остапенко, М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, Л. С. Гулак., Н. Я. Отчак, Л. О. Остапенко. Львів: НУ «Львівська політехніка», 2019. 504 с.

Розділ 3

СПОСОБИ ТА ЗАСОБИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

3.1 Засоби захисту прав платників податків

Захист прав платників податків, а точніше її основи, закладені в структурі самого суб'єктивного права у вигляді правомочності (правової можливості). Правові претензії внутрішньо притаманне будь-якому суб'єктивному праву. Це така істотна ознака, без якої воно позбавляється своєї юридичної специфіки – гарантованості заходами державного примусу.

Правові претензії включає в тому числі:

- можливість уповноваженої особи використовувати дозволені законом засоби власного примусового впливу на правопорушника, захищати своє право власними діями фактичного порядку (самозахист);

- можливість уповноваженої особи звернутися до компетентних державних або громадських органів з вимогою спонукання зобов'язаної особи до певної поведінки.

Право на захист – одне з правомочностей суб'єктивного права, але в результаті правопорушення воно трансформується в самостійне суб'єктивне прав. Право на захист розглядають в об'єктивному та суб'єктивному значеннях.

В об'єктивному сенсі – це юридичний інститут, сукупність

правових норм, що регулюють відносини, пов'язані із захистом прав платників податків, що включає матеріально-правові та процесуально-правові норми.

У суб'єктивному сенсі право платників податків на захист це вибір можливості певної поведінки суб'єкта захисту, дозволяє чинним законодавством. Право на захист і власне захист тісно взаємопов'язані.

Захист є результатом реального здійснення (реалізації) відповідного права. Поняття захисту ширше, ніж відповідне право. Результату завжди передують певні дії суб'єкта, який використовує засоби і способи захисту, а також права на їх здійснення і застосування. Зазвичай захист виступає збірним поняттям, який передбачає в тому числі право на захист.

Цілями захисту прав платників податків є: попередження можливих правопорушень, припинення протиправних дій, усунення перешкод в здійсненні суб'єктивних прав, відновлення порушених прав, справедливості і законності, а також усунення загрози їх порушення або оспорювання.

Під механізмом захисту прав платників податків розуміється система правових і організаційних засобів, закріплених законодавством, функціонування яких спрямоване на забезпечення адекватного обмеження майнових прав платників податків.

Механізм – сукупність засобів, способів, методів, спрямованих на рішення відповідної проблеми (завдання).

Слово «механізм» означає внутрішній устрій, сукупність станів і процесів, що складають будь-яке явище, пристрій для передачі та перетворення, що представляє систему елементів (ланок), в якій рух одного або декількох елементів (ведучих) викликає рух інших елементів системи. Наочно механізм захисту ілюструє її процедурно-процесуальний аспект, але це не означає, що до матеріально-правовому він не має відношення.

Основними елементами механізму захисту прав платників податків є способи та засоби.

Дуже часто в літературі зустрічається ототожнення або під-

міна зазначених понять. Незважаючи на те що вони тісно пов'язані між собою і на практиці виступають нерідко в тандемі, їх необхідно розмежовувати.

Засоби захисту прав платників податків, як будь-які інші засоби досягнення мети, представляють сукупність використовуваних інструментів (матеріально-правових засобів) і прийомів (процесуально-правових засобів), спрямованих на отримання результату.

Використання суб'єктом матеріально-правового засобу захисту права наочно демонструє реалізацію правових претензій, яке як би «дрімає» в позитивних правовідносинах до моменту порушення або загрози порушення суб'єктивних прав.

Захист суб'єктивного права – одна з можливостей реалізації та основа його існування. Правова норма породжує суб'єктивне право та захищає його в разі порушення або появи такої реальної загрози, виступаючи в якості матеріально-правового засобу захисту. Право в цілому це єдиний механізм, всі ланки якого взаємопов'язані між собою, отже, захист права не може бути не пов'язана з відповідною нормою.

В основі поділу правових засобів захисту на матеріальні та процесуальні лежить відповідне розподіл норм права. До матеріальних належать норми, які безпосередньо регулюють правила поведінки осіб (складаються у ході соціальної взаємодії, тобто незалежно від процедурних аспектів їх реалізації, практичного втілення).

Процесуальне право представлено сукупністю норм, які передбачають процес реалізації матеріально-правових встановлень. Матеріальні норми відповідають на питання «що робити», процесуальні «як», «в якому порядку».

Матеріальні норми статичні, а процесуальні динамічні. Матеріальна норма регулює певне правове відношення, в той час як процесуальна не тільки регулює правовідносини, а й запускає процес, який далі вже може регулюватися іншими процесуальними нормами.

Матеріально-правові та процесуально-правові засоби захисту співвідносяться між собою так само, як матеріальні та процесуальні норми.

Матеріально-правові засоби захисту прав – це норми, що визначають суб'єктивні права особи (в нашому випадку платників податків), які в силу закладеної в них правової можливості домагання, в момент порушення (загрози порушення) суб'єктивних прав, є інструментом їх захисту.

На практиці використання платником податків матеріально-правового засобу захисту виглядає як його вимога до порушника, аргументована посиланням на відповідну норму права, що реалізується за допомогою того чи іншого процесуально-правового засобу.

У більшості наукових робіт, в яких порушуються питання, пов'язані із засобами захисту прав платників податків, розглядається процесуальна сторона даного правового інституту, а матеріальна опускається.

Матеріально-правові засоби захисту можна розділити на загальні (або універсальні) та спеціальні засоби матеріально-правового захисту.

Спеціальні засоби матеріально-правового захисту використовуються конкретним платником податків, як правило, в суворо в певній ситуації.

Універсальні матеріально-правові засоби захисту на практиці часто використовуються разом зі спеціальними. При цьому перші захищають інтереси платників податків не тільки в разі невизначеності законодавства або за відсутності регулювання, а й випадках, коли формальне тлумачення Закону не на користь платників податків.

Заявляючи вимоги про захист своїх прав, платник податків посилається на конкретну правову норму або сукупність норм, що регулюють певні правовідносини, а також на норму, яка може бути застосована до безлічі спірних ситуацій.

Якщо питання про порушене право розглядалося компетент-

ним органом, то він буде також застосовувати зазначені норми, в разі якщо підтримає позицію платників податків про те, що право останніх порушено.

Спеціальний засіб в основному збігається з Податковим кодексом України. Норми Податкового кодексу, які можуть виступати як спеціальні матеріально-правові засоби захисту в ході податкового контролю, спрямовані на регулювання організаційно-майнових відносин. Вони надають платнику податків гарантії захисту, визначаючи його права, загальні принципи обчислення та сплати податку, вводячи обмеження для податкових органів у ході податкового контролю, пов'язані з його проведенням.

Основні спеціальні матеріально-правові засоби захисту платників податків у ході податкового контролю є похідними від його основних прав. Серед основних спеціальних матеріально-правових засобів захисту можна виділити наступні:

1) ознайомлення платників податків з рішенням про проведення виїзної перевірки;

2) обмеження проведення перевірки в рамках поданої звітності;

3) обмеження, що кількості перевірок;

4) обов'язок податкового органу повідомити платнику податків про помилки та дати можливість представити платнику податків пояснення в рамках камеральної перевірки, дати можливість подати уточнену декларацію, сплатити недоїмку та пені;

5) обмеження при витребування документів в ході податкового контролю;

6) обов'язковість дотримання процедури проведення заходів податкового контролю в ході податкової перевірки: виїмки, огляду, допиту, інвентаризації, експертизи, витребування документів та ін.;

7) закріплення строків проведення перевірки;

8) обов'язок податкового органу направити примірник акту перевірки платнику податків і дати можливість ознайомитися з матеріалами перевірки;

9) обов'язок податкового органу дати можливість платнику

податків брати участь у процесі розгляду матеріалів перевірки, подати заперечення до акту перевірки та розглянути його доводи;

10) обов'язок податкового органу ознайомити платників податків з результатами додаткових заходів податкового контролю.

Недотримання цих гарантій захисту, наданих платнику податку податковим органом, дає право першому не тільки вимагати від другого припинити незаконні дії, але й визнати незаконним з формальних підстав результати перевірки, в ході якої допущені зазначені порушення, навіть незважаючи на те, що донарахування були зроблені обґрунтовано.

На відміну від спеціальних матеріально-правових засобів захисту універсальні засоби «розкидані» по всьому податковому законодавстві (у широкому значенні терміна).

Загальних матеріально-правових засобів захисту прав платників податків значно менше, ніж спеціальних, але саме вони визначають ефективність останніх, часто «працюючи в зв'язці».

Універсальні матеріально-правові засоби захисту прав платників податків містять статті Конституції.

Серед них можна виділити наступні: принцип правової держави; рівність перед законом і судом; обов'язок платити законно встановлені податки і збори. Закони, які встановлюють нові податки або погіршують становище платників податків, зворотної сили не мають.

У розглянутих засобах матеріально-правового захисту важливо те, що вони можуть виступати гарантіями прав платників податків навіть в тих випадках, коли дії податкового органу формально відповідають вимогам Податкового кодексу України, і використання спеціальних засобів захисту значно ускладнено.

Податковий кодекс закріплює такі універсальні матеріально-правові засоби захисту прав платників податків, що використовуються під час податкового контролю, як:

1) законодавство про податки та збори ґрунтується на визнанні загальності та рівності;

2) податки та збори не можуть мати дискримінаційний хара-

ктер і різноманітно застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв;

3) всі непереборні сумніви, суперечності та неясності актів законодавства про податки і збори тлумачаться на користь платників податків;

4) презумпція невинності.

У літературі виділяють ряд принципів, які склалися в правозастосовній практиці, в першу чергу при прогресивній ролі Конституційного Суду: принцип пропорційності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод, вимога до встановлення податку та збору виключно законом, принцип визначеності податкових приписів, принцип пропорційності відповідальності за податкові правопорушення та інші принципи, пройняті духом захисту прав платників податків.

Серед універсальних засобів матеріально-правового захисту особливу роль відіграє можливість не виконувати неправомірні вимоги податкових органів. Правовою основою тут виступає Податковий кодекс України.

Особливість даного засобу захисту полягає ще у тому, що він ніби є «перехідним» до процесуального. Будучи за своєю природою матеріально-правовою гарантією, передбачає здійснення певної вольової дії, а точніше бездіяльності. Невиконання незаконної вимоги податкового органу є юридичним фактом, який породжує певні правовідносини.

Платник податків використовує його не тільки як інструмент (матеріально-правовий засіб), але й як прийом, який на практиці застосовує аналогічно процесуально-правові засоби.

Процесуальний засіб захисту можна визначити як прийом, що допускається законом для правомірного впливу на порушника цих прав з метою примусити його до певної поведінки. Перш за все, це юридичний вчинок, під яким прийнято розуміти правомірну дію, з якою закон пов'язує певні юридичні наслідки незалежно від того, чи була у суб'єкта мета досягнення правового результату. Якщо в основі матеріально-правових засобів захисту лежать мате-

ріальні норми, то відповідно в основі процесуально-правових засобів захисту – процесуальні.

Головна особливість норм процесуального права – це їх процедурний характер. Норми процесуального права покликані забезпечити спеціальний порядок досудового та судового захисту суспільних відносин, врегульованих правом.

Виходячи з характеру тих процесуально-правових засобів, які платник податків може використовувати в ході податкового контролю, виникає питання про обґрунтованість використання терміну «процесуально-правові» в їх назві. Це питання, перш за все, пов'язане з визначенням такого поняття, як «юридичний процес».

У даний час в науці існують три точки зору на поняття юридичного процесу. Згідно з першою юридичний процес це завжди тільки юрисдикційний процес, тобто певний порядок вирішення спорів і притягнення правопорушників до відповідальності.

На думку інших вчених, юридичний процес це діяльність державних органів і посадових осіб, а також інших суб'єктів права щодо вирішення певних юридичних справ. При цьому маються на увазі всі категорії юридичних справ (а не тільки суперечки або справи про правопорушення), які вирішуються в ході правозастосовної діяльності.

Відповідно до третьої точки зору юридичний процес це не тільки владно-організуюча діяльність компетентних органів і посадових осіб, а й діяльність інших суб'єктів права з реалізації своїх прав і обов'язків.

Щоб дотримати компроміс між зазначеними вище поглядами, більш доречним буде використання терміну «процедурні» в назві засобів захисту прав платників податків у ході податкового контролю.

Поняття «процедурні» є більш широким і включає процесуальні засоби захисту. З процедурними засобами захисту прав платників податків тісно пов'язане таке поняття, як форма захисту прав платників податків.

Форму захисту прав можна визначити як зовні виражену дію платників податків, що несе певні юридичні наслідки.

Найбільш поширеною вважається поділ форм на юрисдикційні і не юрисдикційні.

Юрисдикційна форма захисту це захист державними або уповноваженими державою органами. Вона означає можливість захисту інтересів у судовому або адміністративному порядку.

Не юрисдикційна форма захисту – захист інтересів самостійними діями уповноваженої особи без звернення до державних та інших уповноважених органів. Це має місце при самозахисті.

Основними процедурними засобами захисту прав платників податків у ході податкового контролю є заперечення на акт податкової перевірки податкової скарги, які передбачені Податковим кодексом України.

Можна запропонувати в якості процедурних засобів претензію платників податків, яка не передбачена Податковим кодексом, який можна використовуватися як засіб захисту прав під час податкового контролю.

Позов є загально процесуальним засобом захисту прав платників податків, який може також використовуватися в ході податкового контролю.

У теорії податкового права, як в цілому в юриспруденції, вчені часто не розмежовують процедурні засоби і способи захисту.

3.2 Правові способи захисту прав платників податків

Спосіб захисту прав уособлює ту безпосередню мету, якої домагається суб'єкт захисту, вважаючи, що таким чином він припинить порушення (або оспорювання) його прав і заповнить понесені втрати, що виникли у зв'язку з порушенням прав, або іншим чином згладить негативні наслідки порушення прав.

Засіб захисту прав – це знаряддя, до якого він звертається для досягнення своєї мети.

Наприклад, для визнання незаконним ненормативного акту податкового органу, яким необґрунтовано порушені права платників податків (спосіб захисту), він направляє до вищого податкового органу відповідну скаргу (засіб захисту).

Способи захисту слід розуміти не стільки як дії суб'єкта захисту, спрямовані на попередження, припинення правопорушення, усунення перешкод в здійсненні суб'єктивних прав, компенсацію втрат, скільки як вимоги-претензії суб'єкта захисту, реалізовані такими діями та спрямовані на отримання відповідного результату, а також сам результат.

Дії суб'єкта захисту стосовно способу захисту скоріше обумовлені більшою мірою органічною єдністю способів і засобів захисту.

Спосіб захисту не може означати юридичну процедуру – встановлений порядок дій, хоча він з нею тісно пов'язаний.

Процедура – це система послідовних дій, які сприяють ефективному захисту. З юридичною процедурою пов'язані форма і засіб захисту. Якщо розглядати спосіб захисту з позиції діяльності суб'єкта, це всього одна дія-вимога.

Спосіб правового захисту є моделлю (еталоном) майбутньої поведінки того, хто захищається, інших суб'єктів захисту, які будуть діяти – втілювати в життя обраний уповноваженою особою (власником порушеного суб'єктивного права) спосіб захисту, передбачений законом.

Спосіб захисту та фактичні дії щодо здійснення захисту співвідносяться як можливість і дійсність, форма та зміст.

Той чи інший спосіб захисту, передбачений законом як стандарт майбутньої поведінки учасників захисту, перетворюється з категорії можливого (ідеального) в свою дійсність (реальність), трансформується в подальшому, за бажанням правовласника, в конкретні фактичні (реальні) дії учасників захисту щодо реалізації запропонованих законом сукупності прийомів, технологій, підхо-

дів, можливостей, способу дії до досягнення певної мети.

Податкове законодавство надає платникові податків різноманітні способи захисту своїх прав. Кожен спосіб має свої переваги, недоліки, а також особливості, які треба враховувати при реалізації. Платник податків повинен робити вибір на користь того чи іншого способу залежно від характеру порушення прав.

Для захисту прав платників податків, порушених у ході здійснення податкового контролю в основному застосовні три способи:

- самозахист права;
- визнання недійсним ненормативного акту податкового органу;
- визнання незаконними дій (бездіяльності) посадових осіб податкового органу.

Основним способом захисту прав платників податків без звернення до допомоги уповноважених органів є самозахист.

Правовою основою самозахисту прав платників податків можна вважати положення Конституції, згідно з яким кожен має право захищати свої права і свободи всіма способами, не забороненими законом.

Виходячи з цієї норми, можна зробити висновок, що під самозахистом можна розуміти односторонні дії уповноваженої особи, спрямовані на захист своїх прав і інтересів, які здійснюються без звернення за допомогою до державних органів.

Під самозахистом розуміють вчинення уповноваженою особою дозволених законом дій фактичного порядку. Крім невиконання неправомірних актів і вимог податкових органів та їх посадових осіб, в рамках самозахисту використовуються такі засоби захисту як заперечення і претензії платників податків.

Незважаючи на те, що в самозахисті бере участь тільки платник податків без сприяння суб'єктів державного захисту, він все ж користується державною підтримкою, а державний примус існує як абстрактна можливість.

Якщо самозахист прав платників податків не дозволив добитися бажаного результату, це не є перешкодою для використання

інших засобів правового захисту з метою реалізації іншого конкретного способу захисту.

Способом захисту прав платників податків, при якому він звертається за допомогою держави, є оскарження. Термін «оскарження» використовують більшість вчених, хоча його використання у назві способу, а точніше способів захисту прав платників податків, які будуть розглядатися, некоректно.

Спосіб захисту прав – безпосередня мета, досягнення якої, на думку суб'єкта захисту, дозволить припинити порушення, усунути загрозу або відшкодувати збитки. У зв'язку з цим називати оскарження метою, до якої прагне платник податків, неправильно.

В даному випадку необхідно використовувати термін «способи захисту», які реалізуються шляхом оскарження актів і дій посадових осіб, які порушують права платників податків.

Дані способи реалізуються в юрисдикційній формі шляхом звернення до вищого податкового органу або суду, в адміністративному або судовому порядку відповідно.

Оскарження – це процес, у ході якого платник податків може досягти мети (захисту права), а також збірне поняття, що характеризує дану категорію способів.

Податкова скарга виступає як засіб захисту прав платників податків у ході податкового контролю при оскарженні. У ній заявляються певні вимоги уповноваженого органу (вищого податкового органу), результатом задоволення яких стане захист прав платників податків.

Зазначені вимоги, по суті, представляють способи захисту. Платник податків звертається до вищого податкового органу про застосування того чи іншого способу захисту права, необхідного в цій ситуації. При оскарженні може бути використано такий засіб захисту, як позов.

В якості основних способів захисту прав платників податків при оскарженні виділяється:

- визнання недійсним ненормативного акту податкового органу;

- визнання недійсним нормативного акту податкового органу;
- визнання незаконними дії (бездіяльності) посадових осіб податкового органу;
- визнання інкасового доручення, яке не підлягає виконанню;
- вимога про повернення з бюджету надмірно сплачених або надмірно стягнутих коштів;
- відшкодування збитків, заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) податкових органів.

Всі раціональні способи захисту прав впливають із Закону та належної компетенції органів влади, значить, що всі без винятку подібні способи захисту прав можуть бути класифіковані і охарактеризовані.

Однак поряд з тим не слід виходити з того, що істинне значення мають виключно норми, які впливають із Закону (тобто правові). Не виключені ситуації, які ніяк не регламентовані правом дії зацікавлених осіб, пов'язані із захистом прав, будуть набагато ефективніше правових способів захисту.

Наприклад, слід визнати, що в умовах сучасних реалій через публічні скандали, надання певним проблемам суспільного резонансу, залучення засобів масової інформації не виключається вирішення поставленого питання.

У відповідність з Податковим кодексом України платнику податків (платнику зборів) гарантується судовий і адміністративний захист прав і законних інтересів. Порядок захисту прав і законних інтересів платників податків (платників зборів) регламентується ПК України та іншими законами.

У числі способів захисту прав приватних суб'єктів можна виділити ті, які пов'язані з обов'язковою активністю приватного суб'єкта (реалізуються тільки з його волі за допомогою звернення до певного органу влади) і ті, які пов'язані з можливою активністю приватного суб'єкта в контексті процедур, що вже реалізуються органами влади.

Способи першої групи (безумовно-активні) зводяться до:

- оскарження нормативних і ненормативних правових актів, дій (бездіяльності) посадових осіб податкових органів;
- пред'явлення вимог про повернення надміру стягнутого (сплаченого) податку, про відшкодування непрямих податків;
- пред'явлення вимог про відшкодування шкоди (збитків), заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) або актами податкового органу або його посадових осіб;
- пред'явлення вимог про визнання постанови податкового органу про стягнення податків, яке підлягає виконанню, за рахунок іншого майна і інкасових доручень податкових органів;
- пред'явлення арбітражними керуючими вимог про визнання недійсними «угод» боржника зі сплати податку;
- оскарження облікової вартості оподаткованого майна;
- вимог спрямованих на визнання заборгованості безнадійною до списання та стягнення;
- вимог про присудження компенсацій за порушення права на виконання в реальний термін судового акту.

Способи другої групи (умовно-активні) складаються з:

- заперечень приватного суб'єкта на акт перевірки; заперечень приватного суб'єкта в процесі розгляду матеріалів перевірки;
- заперечень приватного суб'єкта в ході судового стягнення з нього обов'язкових платежів;
- заперечень боржника у ході процедури банкрутства.

При розгляді різних способів захисту прав приватних суб'єктів податкових правовідносин необхідно враховувати, що державні органи (посадові особи) та приватні суб'єкти найчастіше перебувають у відносинах влади та підпорядкування. Зобов'язані особи повинні виконувати вимоги публічних суб'єктів, а законність вимог (дій, бездіяльності, актів) органів влади вважається доведеною.

Господарським судом оформлений державними органами документ приймається як діючий до моменту визнання його недійсним у визначеному законом порядку.

У Сполучених Штатах в практиці податкового спору також є

подібний принцип: рішення податкового органу є вірним, поки платники податків не доведуть іншого.

Існуючі в податкових правовідносинах нерівності сторін у деякій мірі врівноважуються правом платників податків на оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) посадових осіб у судовому або адміністративному порядку.

Процесуальними кодексами прямо передбачається, що в ситуації судового розгляду обов'язок доведення обґрунтованості та законності оспорюваного акту, дії (бездіяльності) покладено на особу або орган, які прийняли акт чи вчинили діяння (бездіяльність).

Загалом випадків на контекст судового спору діє презумпція законності дії (актів) податкових органів, а в контексті відповідного процесу така презумпція змінюється на протилежну – презумпцію незаконності дій (актів) податкових органів, яка вже має бути спростована податковим органом (з раціональним розподілом тягара доведення).

Наведені положення процесуального законодавства ніяк не означають, що приватний суб'єкт у всякій податковій процедурі (суперечці) може проявляти абсолютну пасивність.

Відповідно до норм Кодексу адміністративного судочинства України обов'язок доведення обставин, які є підставою для прийняття акту податковими органами, покладається на податкові органи, що зовсім не виключає обов'язки позивача щодо доведення тих обставин, на які він посилається для обґрунтування своїх заперечень.

Тягар доказування обставин, які стали підставою для прийняття подібного акту або рішення, або для здійснення подібних дій (бездіяльності), покладається на відповідача.

Для повноцінного аналізу способів захисту прав платників податків за доцільне розгляд матеріально-правових, процедурно-правових і нормативно-правових підстав виникнення податкових спорів.

Майнові (матеріально-правові) підстави в першу чергу

пов'язані з встановленням обсягу податкових зобов'язань, величиною податку, що підлягає сплаті.

Часто це питання про елементи оподаткування:

- чи належним платникам податків пред'являється вимога про сплату податків;

- чи входить конкретний об'єкт у число об'єктів оподаткування;

- яка величина податкової бази;

- яка величина податкової ставки;

- правомірність і розміри використання податкових пільг (наприклад, податкових відрахувань);

- про правомірність застосування спеціальних податкових режимів тощо.

Тут значення надається правовому аналізу положень загальної (першої) частини та особливої (другої) частини Податкового кодексу України, а також норм цивільного та іншого законодавства, що регламентує відповідну сферу суспільних відносин.

У першу чергу це стосується змісту I частини Податкового кодексу України та тих статей II частини, які встановлюють порядок обчислення та сплати певного податку (збору), або правил застосування, визначеного спеціального податкового режиму.

Стосовно до проблем застосування норм цивільного та іншого законодавства необхідно відзначити, що це норми, закріплені у Цивільному кодексі України, інших актах цивільного законодавства, рідше – в актах інших галузей законодавства.

Процедурно-правові підстави пов'язані із захистом прав зобов'язаних осіб у контексті порядку реалізації зобов'язаною особою та податковим органом конкретних суб'єктивних юридичних прав, реалізації суб'єктивних юридичних обов'язків.

Наочно це можна продемонструвати на прикладі процедур податкових перевірок, процедур притягнення до відповідальності. Однак цими прикладами процедурно-правові підстави не обмежуються. Це відноситься до загального переліку прав зобов'язаних осіб, закріпленому у Податковому кодексі України, різними прави-

лами реалізації податковими органами встановлених повноважень (наприклад, направлення зобов'язаним особам вимог про сплату податків, зупинення операцій щодо рахунків у банках).

Серед процедурно-правових підстав необхідно виділити підстави, пов'язані і не пов'язані з майновими. Для пояснення даного поділу скористаємося наведеними вище прикладами.

Призупинення операцій щодо рахунків у банках природним чином пов'язується із зобов'язаннями зі сплати податків, наявності зв'язку майнових обов'язків платників податків зі сплати податків і процедури, що забезпечує їх сплату. Ще приклад, що носить тільки процедурний характер, дотримання термінів складання акту про проведення виїзної податкової перевірки.

Нормативно-правові підстави реалізації податкових спорів обумовлюються змістом нормативно-правових актів, що регламентують податкові відносини. Правила про оскарження закріплюються в розділах про підвідомчості справ певним судам, при цьому слід зазначити деякі особливості, обумовлені самим змістом податкового законодавства.

Податковий кодекс України містить спеціальну статтю, в якій визначені підстави визнання нормативно-правового акту про податки та збори не відповідному Податкового кодексу України. Разом з тим, доцільно враховувати положення, що містяться у статтях 3, 4, 5 Податкового кодексу України, які встановлюють, по суті, систему податкового законодавства, її зміст.

Нарешті, особливу увагу слід приділити положенням, закріпленим в ст. 4 і 5 Податкового кодексу України. Сукупний зміст ст. 3, 4, 5 Податкового кодексу України сприяє виділенню двох блоків джерел податкового права:

- нормативно-правові акти;
- акти ненормативного характеру.

Звернемо особливу увагу на акти ненормативного характеру. Проаналізовані підстави виникнення податкових спорів доповнюються факторами, які сприяють виникненню податкового спору та свідомо здатними спричинити порушення прав платників податків

ще до виникнення податкових спорів між конкретними учасниками.

Такими факторами є недоліки податкового законодавства і його нечіткість, практика податкових органів, що обмежує конституційні права платників податків, суперечлива судова практика з податкових спорів та ін.

Неясність самого податкового Закону не тільки підтверджується на практиці, а й фактично має місце в самому Податковому кодексі України. Тут мається на увазі вже раніше згадана ст. 112-1 «Обставини, що пом'якшують відповідальність особи» Податкового кодексу України, яка регламентує ймовірність різного розуміння норм податкового Закону різними контролюючими органами.

Недосконалість податкового законодавства, поряд з його неясністю, часто не тільки обумовлює правопорушення, але ініціює на них платників податків. На підтвердження того виступає велика кількість податкових схем, що забезпечують можливість не тільки не платити податки, а й отримувати відшкодування з бюджетних коштів.

Важливим процесуальним і матеріальним елементом податкового спору є визнання рівноправності сторін податкового спору, яке не отримало належного законодавчого трактування.

У науковій літературі можна почути думку про необхідність запровадження в податкове законодавство інституту досудових угод про співпрацю, за допомогою якого податковим органам забезпечується можливість пом'якшення платникам податків тяжкості покарань, що застосовуються за вчинення податкового правопорушення.

Встановлення обов'язковості досудового розгляду податкових спорів отримує неоднозначну оцінку. Тут є свої «за» та свої «проти»: розвантаження праці судових органів, об'єктивність оцінювання податковими органами діяльності свого відомства.

Вирішення питань про доцільність обов'язковості досудового врегулювання податкових спорів буде спиратися не стільки на право, а скоріше виключно на оцінку ефективності практики само-

стійного врегулювання податковими органами податкового спору.

Доцільно розглянути можливість відмови законодавця від необхідності адміністративного порядку вирішення спору між податковими органами та платниками податків, повернувши його в розряд порядків, альтернативних судовим. Прийнятий зараз адміністративний порядок розгляду спорів у відповідність з результатами переорієнтувати на рівень співпраці та консультування платників податків при збереженні адміністративно-правового характеру взаємодії громадських органів влади та приватних осіб.

Умови для дотримання гарантій прав платників податків повинні поширюватися на всі стадії податкового контролю та адміністрування: планування перевірочних заходів податковими органами, здійснення перевірок, залучення платників податків до відповідальності.

Необхідно визнати, що Державна податкова служба України послідовно реалізує загальну лінію, спрямовану на забезпечення гарантій прав платників податків на всіх наведених стадіях і підвищення ефективності досудового врегулювання спорів.

Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації)» (внесений 2014 рік, відкликаний у 2019 році) націлений на забезпечення реалізації якісно нових підходів до системи врегулювання податкового спору, що забезпечують розвиток позасудового механізму врегулювання податкового спору, що дозволяє домагатися дозволу податкового спору без участі судових органів, в тому числі розвитку примирних процедур, інших позасудових процедур, що сприяють усуненню конфліктних ситуацій при зверненні до Державної податкової служби без необхідності подачі письмових скарг, підвищення прозорості процесу розгляду скарг, спрощення способів взаємодії, створення стимулів та умов для вирішення спорів у позасудовому порядку.

Питання забезпечення прав платників податків як суб'єкта податкового спору носять комплексний характер і охоплюють різні сфери податкового адміністрування і оподаткування.

Посадовим особам необхідно розуміти, що призначення податкового контролю націлене в першу чергу на забезпечення фінансової дисципліни. Завдання Державної податкової служби полягає не в покаранні платників податків, а в наданні такої інформаційної допомоги, яка сприяла б скасування маси податкових порушень.

Важливо встановити правові стимули та механізми підвищення зацікавленості податкових органів та їх посадових осіб у вирішенні податкових спорів без виведення на рівень судового розгляду.

Тут слід згадати такий принцип оподаткування, як «принцип економії», відкритий А. Смітом, у відповідність з яким доходи від системи оподаткування повинні домінувати над витратами на її адміністрування.

Виведення податкових спорів на судовий рівень створює додаткове навантаження на посадових осіб судових і податкових органів, та на платників податків.

Неприпустимим є перенесення рішень податкового спору на неформальний рівень комунікації між платниками податків і посадовими особами податкових органів. Законодавцю необхідно вряхувати економічну базу системи оподаткування, адекватно та вчасно реагувати на висунуті професійним і науковим співтовариством рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства та його практичного застосування.

Слід зробити висновок про існування таких способів захисту прав платників податків:

- оскарження ненормативних і нормативно-правових актів, дій (бездіяльності) посадової особи податкового органу;
- пред'явлення вимог про залік (повернення) надміру сплачених податків, про відшкодування непрямих податків;
- пред'явлення вимоги про відшкодування збитків, зумовлених незаконними діями (бездіяльністю) і актами податкових органів або їх посадових осіб;
- пред'явлення вимоги про визнання яке підлягає виконання

постанови податкових органів про стягнення податків за рахунок іншого майна і інкасових доручень податкових органів; пред'явлення арбітражному керуючому вимог про визнання недійсною «угоди» боржника по сплаті податків; оспорювання облікової вартості оподаткованого майна;

- вимоги щодо визнання заборгованості безнадійною до списання та стягнення; вимоги про нарахування компенсації за порушення прав на виконання в реальний термін судового акту;

- заперечення приватних суб'єктів на акти перевірки;

- заперечення приватних суб'єктів у ході розгляду контрольних матеріалів;

- заперечення приватних суб'єктів при судовому стягненні з них обов'язкових платежів; заперечення боржників в ході процедури банкрутства.

Не виключені ситуації, де не регламентовані правом дії зацікавлених осіб, пов'язані із захистом прав, будуть набагато ефективніше правових способів захисту.

Наприклад, слід визнати, що в умовах сучасних реалій через публічні скандали, надання певних проблем суспільного резонансу, залучення засобів масової інформації не виключається дозвіл поставленого питання.

У відповідність з результатами розгляду факторів, що сприяють виникненню податкових спорів (недоліки податкового законодавства і його неясність, практика податкових органів, що порушує конституційні права платників податків, неоднозначна судова практика з податкових спорів), можна зробити висновок про те, що недосконалість податкового законодавства, поряд з його неясністю, часто не тільки обумовлює правопорушення, але ініціює на них платників податків.

На підтвердження того виступає велика кількість податкових схем, що забезпечують можливість не тільки не платити податки, а й отримувати відшкодування з бюджетних коштів.

3.3 Альтернативні способи захисту прав платників податків

Визначення критеріїв розмежування податкових спорів безпосередньо впливає на формування і обсяг доказової бази платників податків при оскарженні актів і дій податкового органу. Фактичні обставини нарахування недоїмки по податках і результати контрольних заходів визначають стратегію захисту платником податків своїх прав.

Успішне врегулювання спору залежить від конкретного способу, обраного платником податків (звернення до податкового органу за попередніми роз'ясненнями, залучення медіатора, надання нових доказів, проведення експертиз), що дозволяє при грамотно сформованій правовій позиції послужити підставою досягнення компромісу між учасниками податкового процесу та вирішити податковий спір до звернення в суд.

У даний час особливої актуальності набуває використання альтернативних способів досудового врегулювання спорів, що впливають з податкових правовідносин, які дозволяють не тільки зменшити кількість справ, що надходять до судів, скоротити число спорів (відповідно, знизити часові та матеріальні витрати платників податків, пов'язані з судовим розглядом, посилити довіру до податкових органів), але й підвищити якість податкового адміністрування та збільшити обсяг доходів бюджетів бюджетної системи.

Альтернативність способів врегулювання спору, крім чинного в даний час порядку звернення зі скаргю до вищого податкового органу, є вельми новим для правової системи поняттям, що об'єктивно обумовлює необхідність формування понятійного апарату.

Деякі особливості альтернативних процедур врегулювання спорів можна розглядати як переваги в порівнянні з судовим процесом. Очевидно, що альтернативні процедури більш оперативні і економічні.

На відміну від судового розгляду в рамках адміністративного оскарження правовий конфлікт може бути врегульований ще на етапі виникнення (платник податків може подати податковому органу додаткові пояснення, подати уточнені декларації) або зовсім бути вичерпаний шляхом погоджувальних процедур.

З іншого боку, застосування альтернативних процедур дозволяє встановити суть і зміст спору тим самим прискорити розгляд (зосередитися тільки на важливому і основному).

Якісним і ефективним правовим засобом у даному напрямі могло б послужити надання права податковому органу та платнику податків на досягнення консенсусу за розміром заборгованості ще до винесення рішення по перевірці або за поданням відстрочки зі сплати заборгованості при не оскарження платником податків певної частини до нарахувань. Наприклад, добровільна сплата платником податків більше 50% податкових до нарахувань дозволяла б претендувати на отримання відстрочки зі сплати решти або могла б бути пом'якшувальною підставою податкової відповідальності.

Зіставляючи динаміку статистичних показників роботи податкових органів з розгляду скарг платників податків і судів щодо розгляду податкових спорів спостерігається тенденція до скорочення звернень до суду та підвищенню уваги захисту платниками податків прав у рамках досудових процедур.

Альтернативні (досудові) механізми вирішення спорів у даному випадку служать оптимальним правовим засобом з добровільного врегулювання спору без звернення до суду (підсумком врегулювання розбіжностей у цій ситуації може бути добровільна сплата податкових до нарахувань, зниження суми штрафних санкцій, повна або часткова відміна до нарахувань, вироблення офіційних роз'яснень, які дозволять не порушувати законодавство).

Дослідження досвіду розвинених держав дозволило виділити такі умови успіху системи досудового врегулювання спорів, що впливають з податкових правовідносин:

- високий ступінь відкритості та передбачуваності розгляду скарг податковими органами та судами;

- формування не тільки судової, а й медитативної практики розгляду податкових спорів;

- переклад тягара доведення в суді на сторону, яка відмовляється від співпраці, і зменшення судових компенсацій;

- висока ступінь відповідальності податкових органів, що поєднується з великим ступенем свободи податкових органів;

- застосування принципу повного відшкодування витрат стороною, що програла, що забезпечує відхід від необґрунтованих ризиків судових розглядів;

- тривалість судових спорів;

- право суду вимагати провести нову податкову перевірку.

З метою більш детального аналізу досліджуваного питання пропонуються альтернативні форми досудового вирішення спорів, що впливають з податкових правовідносин, розділити на два види, структурно виглядають наступним чином:

1) попередні погоджувальні процедури між податковим органом та платником податків, які здійснюються за поданням платником податків податкових декларацій до податкового органу (pre-filing);

2) погоджувальні процедури між податковим органом та платником податків, які виникають за фактом податкових претензій до платників податків, після подачі податкових декларацій (після внесення рішення податкового органу) (post-filing).

Детальне дослідження загальносвітової практики дозволяє систематизувати та виділити основні альтернативні способи врегулювання спорів, що впливають з податкових правовідносин:

- консультації (consultation);

- переговори (negotiation);

- протоколи розбіжностей (protocols), у тому числі за результатами спілкування з відео-конференцзв'язку;

- посередництво (mediation);

- третейський суд (Arbitral Tribunal);

- арбітраж (arbitration);

- проекти мирових угод (draft settlement agreements);

- посередництво-арбітраж (mediation-arbitration або med-arb);
- приватний судовий арбітраж (private judicial arbitration);
- примирливе виробництво (conciliation);
- незалежна оцінка питань права або фактів (an independent evaluation of the questions of law or facts);
- міні-суд (mini-trial);
- спрощений суд присяжних (simplified jury);
- незалежна експертиза щодо встановлення фактичних обставин справи (neutral expert fact-finding);
- досудові наради з врегулювання спорів (pre-trial conferences for the settlement of disputes);
- омбудсмен (ombudsman);
- приватна судова система (private court system) і ін.

В якості найбільш ефективних і необхідних до впровадження в практику альтернативних форм виділяються інститут попередньої податкової угоди на превентивній стадії вирішення податкових конфліктів і податковий аналог «угоди зі слідством» на стадії врегулювання податкового спору.

Багато в чому саме робота юриста може бути превентивною складовою з вирішення спору, так як він дає кваліфіковану оцінку перспектив і аргументів позиції сторони спору. Розглядаючи перспективи переговорного процесу як форми альтернативного врегулювання спору, необхідно враховувати, що для України характерно ведення переговорів до моменту винесення кінцевого рішення по податковій перевірці, після якого сторони переходять до етапу судового розгляду.

Застосування альтернативних форм ефективно на будь-якій стадії розгляду спору. Необхідно наділити податкові органи спеціальними повноваженнями, що стосуються сум, що підлягають стягненню з платників податків. Йдеться про інститут, що називається в кримінальному процесуальному праві «угодою з правосуддям». У даний час податковий орган позбавлений будь-яких повноважень, використовуючи які податковий орган міг би «пробачити» платнику податків певні порушення і (або) суми, що підлягають стягнен-

ню.

З метою розширення форм застосування на практиці превентивних процедур доцільно розглядати відносно новий для податкової системи інститут податкового моніторингу.

Податковий моніторинг – це здійснення податковими органами дій з аналізу підприємницької діяльності платників податків і оцінці ризику здійснення фінансово-господарських операцій з метою вироблення рекомендацій щодо мінімізації ризиків податкових до нарахувань в рамках поточної діяльності організації і стосовно планованим угодам.

Податковий моніторинг варто розглядати як спосіб врегулювання спорів, що впливають із податкових правовідносин, оскільки проведення податковою інспекцією аналізу відомостей, наданих організацією, висловлювання мотивованої думки, взаємного погоджувальна процедура носять більшою мірою превентивний характер, ніж мають властивість перевірки правильності обліку господарських операцій та повноти сплати податків до бюджету (що у повній мірі характерно для податкового контролю).

Превентивні процедури створюють фундамент для правового діалогу та попередження виникнення конфліктних ситуацій. При цьому реалізуються процеси повинні будуватися таким чином, щоб об'єктивно враховувати інтереси податкових органів та платників податків.

Використання інституту медіації тільки у сфері цивільно-правових відносин значно обмежує сферу альтернативних податкових процедур щодо врегулювання спорів. Водночас у рамках якісно побудованої і ефективно функціонуючої системи взаємодії податкових органів і платників податків не настає дисбаланс інтересів приватних і публічних учасників спорів.

Доцільно доповнити законодавство про податки та збори нормою, що надає можливість платнику податків одночасно з поданням апеляційної скарги представляти на розгляд податкового органу проект угоди щодо спору або виносити суперечка на врегулювання медіатора.

При цьому не буде виникати суперечності з адміністративною процедурою оформлення результатів контрольних заходів (розгляд скарги по суті), так як у проєкті угоди крім доводів щодо обставин податкової перевірки може міститися умова, на яке буде згоден платник податків.

Основні принципи, на яких повинні будуватися медіативні процедури: добровільність, неупередженість і незалежність медіатора, конфіденційність, рівноправність в частині надання доказів своєї позиції і права приводити контраргументи опоненту.

Залучення медіатора як третьої незалежної сторони дозволяє зрозуміти суть розбіжностей сторін спору та виробити оптимальний механізм врегулювання.

Правила регулювання трансфертних цін і правила регулювання так званої тонкої капіталізації є найбільш затребуваними і ефективними серед відомих у даний час інститутів протидії вивозу податкової бази за кордон.

Найбільш ефективні заходи з вирішення конфліктних ситуацій стосовно до практики застосування трансфертного ціноутворення. У літературі виділяють форми: створення робочих комісій, отримання роз'яснень українських і іноземних податкових органів, вироблення спільних позицій і документів, формування критеріїв взаємозалежності, характерних для діяльності платників податків і не прописаних у законодавстві, врахування думки бізнесу при прийнятті законів.

З огляду на відсутність однозначної думки серед наукової громадськості щодо правового статусу роз'яснень Міністерства фінансів України та ДПС України, то зазначені роз'яснення теж можуть бути формою альтернативного врегулювання спору і впливати на права та обов'язки платників податків.

Для вирішення проблеми функціонування діючого механізму здійснення податкового контролю трансфертного ціноутворення, здійснюваного на рівні ДПС України, пропонується передати функціонал (або хоча б його частину, наприклад, за внутрішніми операціями) спеціалізованим підрозділам на рівні управлінь ДПС Ук-

раїни.

Серед пропонованих векторів для вдосконалення законодавства та практики врегулювання спорів виділяються наступні напрями та принципи:

1. Реформування досудового порядку повинно здійснюватися шляхом чіткої регламентації провадження за скаргою у вищому податковому органі. Платнику податків (його представнику) повинна бути забезпечена можливість участі у всіх етапах досудового оскарження податкового спору (в тому числі при оскарженні рішень податкової інспекції в вищій податковий орган).

2. Удосконалення процедури проведення заходів податкового контролю, зокрема в рамках проведення додаткових контрольних заходів. Доцільним бачиться закріплення у ПК України положень про обов'язковість складання додаткового акту податкової перевірки і ознайомлення платників податків з документами та відомостями, отриманими в рамках додаткових заходів податкового контролю.

Оскільки для ДПС України немає вищого податкового органу, в даний час немає і обов'язкового досудового адміністративного оскарження: акти ненормативного характеру центрального органу виконавчої влади, уповноваженого з контролю та нагляду у сфері податків і зборів, дії або бездіяльність його посадових осіб оскаржуються в судовому порядку.

3. Структурування законодавства про податки та збори з метою його максимального спрощення (зі збереженням ефективності), усунення прогалин і правових колізій.

4. Реформування законодавства повинно здійснюватися при одночасному врахуванні не тільки публічних і приватних інтересів, а й державних. Наприклад, у даний час існує різна судова практика щодо можливості коригування вищим податковим органом рішення нижчого.

Контрольні питання

1. Конституційні гарантії захисту прав платників податків.
2. Права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин.
3. Способи захисту прав суб'єктів податкових правовідносин.
4. Правові основи адміністративного способу захисту їх особливості.
5. Судовий порядок захисту.
6. Поняття і особливості реалізації самозахисту прав.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vp>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
5. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
6. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : Закон України від 25.12.2014 р. № 63-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/63-19>.
9. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінан-

сів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>.

10. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо введення процедури медіації)». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53239

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

4. Мартинюк В. П. Податкове право : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.

5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.

6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.

7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

8. Огляд ключових правових позицій Верховного Суду у сфері оподаткування та митної справи / Упорядники: В. С. Князев; Р. Ф. Ханова; А.А. Барікова. Київ, 2020. Випуск 1. 90 с.

Розділ 4

ПОДАТКОВИЙ СПІР ЯК ПІДСТАВА ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

4.1 Поняття та особливості податкових спорів

Своєчасна сплата податків та інших обов'язкових зборів не гарантує відсутність конфліктів з податковою службою. Наприклад, керівник компанії не згоден з рішенням за підсумками проведеної виїзної перевірки, або податковий орган відмовляє пенсіонеру в наданні пільги з податку на майно. Подібні розбіжності між платниками податків і контролюючим органом – це податкові спори.

Податковий спір – різновид правового спору між державою (в особі її органів) та іншими учасниками податкових правовідносин з приводу обчислення та сплати податків, зборів і внесків до фондів пенсійного, соціального і обов'язкового соціального страхування. В силу специфіки правовідносин вирішення конфліктних ситуацій не завжди можливо на підставі одного лише Податкового кодексу. Наприклад, актуальні податкові спори через розрахунку площі торгового місця. У Податковому кодексі України немає пояснень щодо того, як визначається ця величина. Площа торгового місця впливає на розмір податку при веденні роздрібною торгівлі.

Податкові спори як різновид економічних спорів характеризуються особливостями:

– суб'єктним складом. Учасники податкових спорів визна-

чені у Податковому кодексі України: з одного боку – платники податків, зборів та страхових внесків (громадяни і організації) і податкові агенти, з іншого боку – держава в особі податкових та митних органів;

- характером правових відносин: конфлікт стосується тільки податків, зборів, проведення податкового контролю та оскарження актів і дій податківців.

- юридичною нерівністю учасників: з одного боку представляються інтереси держави.

- прийняттям конкретних форм: досудовий або судовий конфлікт.

Податковий спір, вирішується судом загальної компетенції та господарським судом, є матеріальне та процесуальне правове відношення. Податковий спір виникає після оцінки діянь (дій або бездіяльності) платників податків податковим органом.

До ознак податкового спору як матеріального відношення, що має перспективу його розгляду у господарському суді, відносяться:

- суб'єктний склад, що включає податковий орган і юридична особа (індивідуальний підприємець) в якості платників податків;

- зміст, що складається в розбіжності з приводу виконання юридичною або фізичною особою-підприємцем вимог законодавства про податки та збори;

- невирішеність конфлікту, що породжує податковий спір у результаті зіткнення розходжень у думках податкового органу та платників податків з приводу обсягу прав і обов'язків останнього.

До загальних ознак процесуальних відносин, які складаються при вирішенні податкового спору, відносяться:

- характер спору (податковий спір є різновидом економічного спору);

- обов'язковим суб'єктом є суд, як владний державний орган, уповноважений на його розгляд;

- наявність процесуальної форми здійснення юридично значимих дій.

Виділивши основні ознаки податкового спору, можна його визначити як недозволений в адміністративному порядку конфлікт податкового органу з платником податків з приводу обсягу податкових прав і обов'язків у заявлений період за видами оподаткування, застосування норм податкового права, а також встановлення фактичних обставин і підлягає вирішенню в порядку, передбаченому процесуальним законом.

Розглянемо більш докладно види податкових спорів і причини їх виникнення.

1) Податкові спори про характер і рівень адміністративної, інвестиційної, торговельної чи іншої взаємодії суб'єктів податкових відносин. Встановлення факту взаємозалежності осіб за обставинами, іншими, ніж перераховані в Податковому кодексі України, здійснюється судом в ході розгляду спору між податковим органом та платником податків, що стосується обґрунтованості винесення рішення про донарахування податку та пені.

Податковим кодексом України суду надано право визнавати платників податків взаємозалежними з інших підстав, якщо відносини між цими особами можуть вплинути на результати операцій з реалізації товарів, робіт, послуг. Податковий орган може порахувати платників податків та його контрагента взаємозалежними особами, якщо засновниками організацій є одні й ті ж громадяни, які зацікавлені у взаємодії своїх організацій і встановлення вигідних умов купівлі-продажу.

Юридична особа і її керівник з урахуванням конкретних обставин можуть бути визнані взаємозалежними особами в сенсі Податкового кодексу України.

2) Податкові спори про забезпечення єдиного підходу до всіх платників податків при розрахунку типових витрат. При вирішенні питання про те, в якому розмірі можуть бути прийняті для цілей оподаткування витрати, понесені платником податку при виконанні публічного договору, судам необхідно враховувати положення Цивільного кодексу України, згідно з якими умови публічного договору встановлюються однаковими для всіх споживачів.

3) Податкові спори, пов'язані з порядком здійснення податкових перевірок і оформленням їх результатів. Наприклад, при застосуванні положень Податкового кодексу України, що встановлюють обмеження на проведення повторних виїзних податкових перевірок, суд не взяв до уваги доводи податкового органу про те, що повторна виїзна податкова перевірка носила тематичний характер і стосувалася зовнішньоекономічної діяльності платників податків.

Незважаючи на результати податкової перевірки, господарські суди можуть визнати рішення податкового органу про притягнення платників податків до відповідальності недійсним, якщо у рішенні не вказано характер і обставини допущеного податкового правопорушення.

Водночас необхідно мати на увазі, що відповідно до Податкового кодексу України податкові органи можуть звернутися до суду з позовом про стягнення податкової санкції не пізніше шести місяців з дня виявлення податкового правопорушення та складання відповідного акту (термін давності стягнення санкції).

Проведення додаткових заходів податкового контролю не змінює порядку обчислення строку давності, передбаченого Податковим кодексом України.

4) Податкові спори про терміни давності стягнення податкових санкцій. Наприклад, суд визнав пропущеним строк давності стягнення санкцій, встановлений Податковим кодексом України, вказавши, що днем виявлення порушення податковим агентом терміну подання відомостей про доходи фізичних осіб є день надходження до податкового органу цих відомостей.

Податковий орган звернувся до господарського суду з позовом про стягнення з організації податкового агента штрафу, передбаченого Податковим кодексом України, за несвочасне подання відомостей про виплачені фізичним особам доходи та утримані суми податку.

5) Податкові спори в зв'язку з несвочасним поданням авансових платежів. Передбачений ПК України штраф не може бути

стягнутий у разі несвоєчасного подання платником податків розрахунку авансових платежів з податку.

Податковий орган звернувся до господарського суду з позовом до державного унітарного підприємства про стягнення штрафу, передбаченого Податковим кодексом України, за несвоєчасне подання розрахунків авансових платежів з податку.

Відмовившись добровільно сплатити суму штрафу, підприємство послалося на те, що зазначена відповідальність встановлена за неподання у визначений законодавством термін податкової декларації, якою розрахунок авансового платежу з податку не є. У разі несплати або неповної сплати авансового платежу за якою-небудь податку з платників податків не може бути стягнуто штраф, передбачений Податковим кодексом України.

б) Податкові спори в зв'язку з ненавмисним (помилковим) заниженням податкової бази платником податків. Самостійне виявлення та виправлення платником податків помилок у податковій декларації тягне звільнення від відповідальності, передбаченої Податковим кодексом України, тільки за умови сплати до нарахованої суми податку та пені до подання до податкового органу заяви про доповнення та зміну податкової декларації. Виконання зазначеного обов'язку слід визнати суспільно корисною дією, у зв'язку з чим відсутній сенс у застосуванні покарання.

Сторони податкового спору

Виходячи зі змісту Податкового кодексу України суб'єктами податкових правовідносин є:

- юридичні та фізичні особи, визнані відповідно до ПК України платниками податків або платниками зборів;
- юридичні та фізичні особи, визнані відповідно до Податкового кодексу України податковими агентами;
- податкові та митні органи.

Зазначені суб'єкти податкових правовідносин є ініціаторами і відповідно учасниками податкових спорів.

Виходячи з особливостей змісту податкових правовідносин, як вони визначені в Податковому кодексі України, податкові спори

можуть виникати тільки між приватними суб'єктами даних правовідносин в особі платників податків, платників зборів і податкових агентів, з одного боку, і публічними суб'єктами податкових правовідносин в особі податкових органів і митних органів, з іншого боку.

У справах про оскарження нормативно-правових актів про податки та збори в якості публічної сторони податкового спору можуть виступати особи, які у випадках, передбачених законодавством про податки та збори, має право у межах своєї компетенції видавати нормативно-правові акти з питань, пов'язаних з оподаткуванням і зі зборами, як наслідок, бути відповідною стороною у справах про оскарження прийнятих нормативно-правових актів.

Предмет податкового спору

Як предмет публічно-правового чи адміністративного (в широкому сенсі цього слова) спору, різновидом якого визнається податковий спір, найчастіше розглядаються права та обов'язки учасників публічних правовідносин. Це відповідає чинному законодавству України.

Відповідно до Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України) громадяни, організації та інші особи мають право оскаржити в суді ненормативні правові акти, рішення і дії (бездіяльність) органів, які здійснюють публічні повноваження, посадових осіб, якщо вважають, що оспорюваний акт, рішення і дія (бездіяльність) не відповідають Закону або іншого нормативно-правового акту та порушують їх права та законні інтереси у сфері підприємницької і іншої економічної діяльності, незаконно покладають на них обов'язки, створюють інші перешкоди для здійснення підприємницької і іншої економічної діяльності.

З іншого боку, відповідно до Господарського процесуального кодексу України контрольні органи мають право звернутися до господарського суду з заявою про стягнення з осіб, які здійснюють підприємницьку та іншу економічну діяльність, платежів і санкцій, обов'язок сплати яких передбачена законом. Крім того, права і обов'язки позивачів і відповідачів прямо названі в якості предмета

спору.

Предметом податкового спору може бути захист платниками податків, платниками зборів, податковими агентами прав, наданих Податковим кодексом України. З іншого боку, предметом домагань з боку податкових органів може бути вимога дотримання платниками податків їх обов'язків, які встановлені Податковим кодексом України.

Про обов'язки платників зборів сказано у Податковому кодексі України. Предметом вимог, що пред'являються податковими органами до податкових агентів, може бути дотримання ними обов'язків, передбачених Податковим кодексом України.

У свою чергу, податкові спори можуть виникати не тільки щодо прав і обов'язків учасників податкових правовідносин, а й окремо з приводу відповідності актів законодавства про податки і збори і інших нормативно-правових актів про податки та збори іншим нормативно-правовим актам більшої юридичної сили, з приводу їх законності.

Відповідно до Податкового кодексу України кожна особа має право оскаржити акти податкових органів ненормативного характеру, дії або бездіяльність посадових осіб і нормативно-правові акти зазначених органів в порядку, передбаченому законодавством.

Підстави податкового спору

Питання про заснування публічно-правового спору в юридичній науці вирішується неоднозначно. В якості підстави адміністративно-правового спору будь-який юридичний факт, що послужив підставою для виникнення, зміни або припинення адміністративних правовідносин.

На відміну від спору цивільно-правового адміністративний спір виникає лише тоді, коли підставою є такий різновид юридичних фактів, як дії (правомірні і неправомірні), факти, настання яких залежить від волі людей.

В якості підстави для виникнення адміністративного спору може бути звернення громадянина у формі скарги, яка розглядається як реакція особи на порушення його прав і свобод у сфері дер-

жавного управління.

Публічно-правовий спір виникає в разі порушення суб'єктом державної влади або місцевого самоврядування суб'єктивних публічних прав фізичних і юридичних осіб. Таке порушення може стати результатом дії суб'єкта публічної влади, видання їм нормативного або індивідуального правового акту державного або місцевого самоврядування, що регулює державні, адміністративні, виборчі, фінансові, податкові, земельні, трудові правовідносини. Спір може виникнути через бездіяльність суб'єкта публічного управління, невиконання своїх обов'язків.

У підставі адміністративного спору безпосереднім приводом виступають адміністративні правопорушення, включаючи адміністративні проступки, що посягають на адміністративно-правові заборони, невиконання юридичних обов'язків, що впливають з норм адміністративного права, а також адміністративні упущення.

Вказівка на передбачуване порушення прав і свобод фізичних і юридичних осіб у сфері публічних правовідносин як на необхідну основу оскарження в судовому порядку актів, дій чи бездіяльності органів публічної влади та їх посадових осіб міститься і в законодавстві України.

Безпосередньо у сфері податкових правовідносин вказівку на передбачуване порушення прав осіб як підстава оскарження актів податкових органів, дії або бездіяльність їх посадових осіб міститься в ПК України.

Таким чином, підставою податкового спору, що виникає з ініціативи платників податків, платників зборів, податкових агентів, є певне порушення зазначеними особами їх прав у результаті видання податкових актів нормативного та ненормативного характеру, здійснення податковими або митними органами, їх посадовими особами дії або бездіяльності.

Підставою податкового спору, що виникає з ініціативи податкових або митних органів, є невиконання або інше порушення платниками податків, платниками зборів або податковими агентами своїх обов'язків, які передбачені законодавством про податки та

збори.

Існує два основних способи боротьби з податковими зловживаннями: введення в національне правове регулювання норм, спрямованих на боротьбу з конкретним видом зловживань, в тому числі шляхом прямої заборони; введення та модифікація судових концепцій, які передбачають залежність підсумкового вирішення питання про права та обов'язки платників податків від суддівського розсуду.

Платник податків у загальному випадку може потенційно зловживати правами, які носять залежний характер від відповідного обов'язку по сплаті податку (на пільги, відрахування, витрати).

Недобросовісна поведінка є більш широким поняттям, ніж зловживання правом, оскільки воно може мати місце у сферах, що не врегульовані правом. Розгляд презумпції сумлінності, як презумпції, передбачає використання в процесі її спростування деяких стандартів, моделей (відомим сторонам процесу), на відповідність яким проводиться оцінка поведінки відповідної особи. При цьому, узгодженість дій і залучення суб'єктів до податкової «схеми» може бути встановлена при відсутності документального підтвердження наявності домовленості про їх вчинення.

Виходячи з властивостей права, як соціального регулятора, можна говорити або про більшу, або про меншій мірі правової визначеності (або, рівнозначно – про більшу, або меншому ступені правової невизначеності).

В силу особливостей організації та роботи суду, правова невизначеність (ступінь правової невизначеності), при підсумковому рішенні проблеми у суді, переважно буде трактуватися на користь або однієї, або іншої сторони спору.

Правова невизначеність (негативні наслідки правової невизначеності) фактично перекладає на ту, або на іншу сторону спору. У розглянутій концепції сумлінності платників податків, негативні наслідки правової невизначеності покладається на платників податків, а не на податковий орган.

4.2 Правові аспекти класифікації податкових спорів

Слід погодитися з думкою, що висловлюються в літературі, що без вирішення теоретичних проблем податкового спору неможливо визначити шляхи розвитку суспільно-правового інституту, напрями вдосконалення законодавчих норм, що регулюють зазначене коло суспільних відносин.

У процесі дослідження важливо визначити не тільки галузеву приналежність, але й місце податкового спору в юридичній термінології. У зв'язку з цим поняття «податковий спір» має бути досліджено як міжгалузеве та комплексне за своєю суттю явище.

Реалізація фінансово-правових норм (різновидом яких є податково-правові норми) супроводжується величезною кількістю юридичних конфліктів, викликаних різними причинами.

У зв'язку з цим необхідно виявити причини виникнення податкових спорів. Податкове законодавство все ще далеко від досконалості, мають місце різночитання, помилкове тлумачення норм. Говорячи про чинне податкове законодавство, можна відзначити як протиріччя окремих норм, невідповідності підзаконних актів, так і повільне вдосконалення юридичної техніки податкових законів. Все це призводить до розбіжностей в податковій сфері.

Водночас регулювання податкових відносин здійснюється не тільки нормами податкового права, проте на них впливає практика застосування норм податкового права вищими судовими інстанціями України.

Слід зазначити значне посилення нормативної ролі судових рішень, а також дедалі зростаючий їх спрямованість на забезпечення фіскальних інтересів держави.

При цьому ті оціночні поняття, які містяться в актах вищих судових інстанцій, особливо в актах Конституційного Суду України, по-різному тлумачаться кожним учасником податкових правовідносин. Це, в свою чергу, породжує ще більше податкових спо-

рів.

На сьогоднішній день термін податкові спори набув широкого поширення в юридичній літературі та в судовій практиці. Це пов'язано з тим, що зазначена категорія спорів є найбільш переважною серед інших справ, розглянутих судами, які виникають з публічних правовідносин і має подальшу тенденцію до кількісного збільшення.

У зв'язку з вищесказаним, а також беручи до уваги ту обставину, що поняття податкового спору в чинному законодавстві відсутнє, назріла необхідність більш детального розгляду зазначеного поняття, що, безумовно, сприятиме правильному застосуванню відповідних норм матеріального та процесуального права.

Збільшення числа податкових спорів визначає необхідність систематизації та впорядкування. Податкові спори можна класифікувати в залежності: від видів податків; від обґрунтованості одержання платниками податків податкової вигоди; від здійснення платниками податків податкових правопорушень, адміністративних правопорушень або кримінальних злочинів; від помилок сторін податкових спорів.

У зв'язку з тим, що податкове право конфліктне за своєю природою, збільшення кількості податкових спорів видається цілком закономірним. При цьому, незважаючи на те, що в правовій науковій літературі досить часто використовується поняття «податковий спір», відсутня єдність думок щодо його визначення, немає загальноприйнятої класифікації податкових спорів.

Перш ніж розглядати класифікацію податкових спорів, представляється доцільним визначити поняття податкового спору. Слід мати на увазі, що спір це словесне змагання, обговорення чогонебудь, в якому кожен відстоює свою думку. Під спором також розуміється розбіжність, яка вирішується судом.

Під спором розуміється процес спору або активні усні розбіжності, полеміка, дебати, дискусія. Сперечатися значить не погоджуватися, спростовувати, оскаржувати, бути противного думки, доводити своє, перечити.

Спiр це словесне змагання, обговорення чого-небудь, в якому кожен оскаржує свою правоту.

Спiр про право у загальному виглядi можна визначити як розбiжностi мiж суб'єктами правовiдносин щодо рiзному розумiються взаємних прав i обов'язкiв у зв'язку з їх ймовiрним порушенням або оскарженням у процесi реалiзацiї або застосування права.

Практика податкових реформ, розпочата в кiнцi 1990-х - початку 2000-х рокiв, породила масу податкових конфлiктiв, причинами яких можна назвати економiчнi, полiтичнi, правовi, технiчнi фактори. Незважаючи на неоднорiдностi факторiв виникнення протирiч мiж податковими органами та платниками податкiв, такi податковi правовiдносини можна назвати одним словосполученням – «податковий спiр».

У даний час вченi розходяться в думцi про сутнiсть i правову природу податкових спорiв. Однi автори визначають податковий спiр через категорiю суперечностi, яка виникає у зв'язку з розглядом законностi рiшення, дiї (бездiяльностi) або ненормативного правового акту податкового органу.

Слiд зазначити, що суб'єктами спору в даному випадку виступає, з одного боку, платник податкiв, а з iншого боку, уповноважений державний орган, як правило, податкова iнспекцiя.

Визначають податковий спiр через категорiю конфлiкту. Податковий спiр виникає, якщо спочатку вiн не був вирiшений в адмiнiстративному порядку. Предметами спору може бути обсяг податкових прав i обов'язкiв, застосування норм податкового права, встановлення фактичних обставин.

Слiд зазначити, що дане визначення було сформульовано до прийняття поправок до Податкового кодексу України, що закрiпили обов'язковий порядок вирiшення податкових спорiв в досудовому порядку.

Саме тому одним з ознак податкового спору є порядок вирiшення спору, передбачений процесуальним законом.

Окремi вченi визначають податковий спiр через категорiю правовiдносин i протирiччя iнтересiв держави та платникiв подат-

ків, а також інших учасників податкових правовідносин.

Слід зазначити, що визначень дуже багато, так як тема податкового спору не втрачає своєї актуальності зі зміною законодавства, введенням норм про обов'язковий досудовий порядок вирішення низки податкових спорів, інтерес вчених до цієї теми навіть зріс.

Податковий спір це правовідносини, що виникає з приводу реалізації прав і обов'язків, сплати податків і зборів, між сторонами правовідносини, вимагає правового вирішення.

Податковий спір це розбіжність, протиріччя, що виникло між сторонами податкових правовідносин з приводу законності чи незаконності правового акту, дії або бездіяльності однієї зі сторін.

Податковий спір це не вирішений адміністративний конфлікт податкового органу з платником податків, що вимагає юридичного рішення.

Податковий спір – це розбіжність.

Якщо звернутися до тлумачного словника, то слово спір там визначається як зіткнення думок або позицій, у ході якого сторони наводять аргументи на підтримку своїх переконань і критикують несумісні з останніми подання іншої сторони, взаємне заперечення, словесне (усне або письмове) змагання, в якому кожна зі сторін відстоює свою думку, доводить свою правоту.

Таким чином, розбіжність, об'єктивована в юридичній формі вимоги та заперечення, визнається сутнісним елементом будь-якого правового спору. В якості інших обов'язкових елементів змісту правового спору називаються сторони, предмет і підстава.

Сказане цілком можна застосувати до характеристики змісту податкового спору. При цьому особливості окремих елементів змісту податкових спорів обумовлені специфікою правових відносин, з яких вони виникають.

До таких відносин згідно з Податковим кодексом України – відносяться владні відносини по встановленню, запровадженню та стягуванню податків і зборів в Україні, а також відносини, що виникають в процесі здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) посадових осіб та

притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Спір розуміє певну суперечність з приводу правоти дій, бездіяльності або рішень однієї зі сторін, а засоби при цьому – це доказова база, аргументація, яку приводять сторони під час його розгляду.

Розглянута специфіка елементів змісту податкового спору дозволяє сформулювати наступне визначення: податковий спір є розбіжності між приватними суб'єктами податкових правовідносин в особі платників податків, платників зборів, податкових агентів і публічними суб'єктами податкових правовідносин в особі податкових органів, митних органів з приводу прав і обов'язків і (або) законності нормативно-правових актів у сфері оподаткування, що виникають у зв'язку з передбачуваними сторонами податкового спору порушеннями норм податкового законодавства.

У справах про оскарження нормативно-правових актів про податки та збори в якості публічної сторони податкового спору можуть виступати особи, які мають право у межах своєї компетенції видавати нормативно-правові акти з питань, пов'язаних з оподаткуванням та зі зборами.

Податкові спори виникають на основі конфлікту інтересів, викликаного розбіжностями стосовно фактів справи, або в правовій оцінці ситуації.

Податковий спір в юридичному сенсі слід розуміти як конфліктне публічне правове відношення, пов'язане зі сплатою податків, зборів і інших податкових платежів, спрямоване на захист інтересів платників податків, з одної сторони, і публічних фінансових інтересів держави та муніципальних утворень, які висловлюються за допомогою встановлення та збору податків, зборів та інших обов'язкових податкових платежів, з іншої.

Для визначення поняття податкових спорів доцільно досліджувати деякі характерні ознаки, серед яких найбільш важливими можна вважати наступні:

1. Податкові спори виникають і розвиваються з приводу

суб'єктивних прав і юридичних обов'язків платників податків і повноважень податкових органів.

2. Податкові спори виникають в силу того, що у сторін немає єдиного розуміння про належному здійсненні прав і виконанні обов'язків учасниками відносин, регульованих законодавством про податки та збори.

3. Податкові спори характеризуються юридичною не рівністю сторін.

4. Вирішення податкових спорів можливо за допомогою досягнення згоди між сторонами спорів або за допомогою звернення до уповноважених органів державної влади.

5. В основі податкових спорів у податковому праві лежать припущення про порушення положень законодавства однієї зі сторін спору.

У зв'язку з вищесказаним податкові спори можна визначити як розбіжності між учасниками відносин, регульованих законодавством про податки та збори, з приводу різному розуміються прав і обов'язків платників податків, законності актів податкових органів та їх посадових осіб, що виникають у зв'язку із застосуванням законодавства про податки та збори.

Слід зазначити, що необхідність в класифікації виникає, коли певна галузь науки охоплює значну кількість об'єктів, які повинні бути описані або подібності та відмінності яких повинні бути визначені.

При цьому під класифікацією (від лат. *Dassis* – розряд, клас) можна розуміти систему супідрядних понять будь-якої галузі знання чи діяльності людини, використовувану як засіб для встановлення зв'язків між цими поняттями або класами об'єктів.

Відрізняються такі види податкових спорів: про відшкодування шкоди, заподіяної платниками податків до державного бюджету; про законність дій або бездіяльності податкових органів та їх посадових осіб; про повернення з бюджету грошових коштів, списаних податковими органами; про визнання недійсними рішень податкових органів.

Податкові спори можуть бути класифіковані за різними підставами. Зокрема, класифікація податкових спорів у залежності від видів податків має не тільки теоретичне, а й практичне значення.

Податкові спори, пов'язані з податком на додану вартість, виникають: з питання про правомірність застосування платниками податків податкової ставки нуль відсотків; з питання про правомірність застосування податкових відрахувань; з питання про звільнення від сплати податку на додану вартість; з питання про належне оформлення рахунків-фактур; з питання про сплату податку на додану вартість при експорті товарів; з питання про сплату податку на додану вартість по товарах, ввезених на територію України.

Податкові спори, пов'язані з акцизами, виникають: з питання про момент виникнення об'єкта оподаткування; з питання про звільнення платників податків від сплати акцизів; з питання про оподаткування реалізації підакцизних товарів, поміщених у митний режим експорту, за межі митної території України; з питання про звільнення платників податків від сплати акцизу при реалізації виробленої продукції.

Існуючі системи оподаткування неминуче породжують конфлікти між податковими адміністраціями та платниками податків. Основні причини: нерозуміння порядку застосування норм, спірне тлумачення законів, встановлення фактів недобросовісності платників податків.

З огляду на те, що суб'єкти та об'єкти спору можуть бути різними, так само як і спосіб протікання такого спору, податкові спори мають різні класифікації.

Необхідність класифікації податкових спорів обумовлена декількома причинами.

По-перше, визначення різних видів спорів дозволить зіставити конкретний спір з іншими правовими спорами.

По-друге, це дозволить систематизувати і узагальнити податкові спори.

По-третє, це дасть можливість провести порівняльний аналіз різних правових спорів.

Класифікація податкових спорів може бути проведена у відповідності з різними критеріями. При цьому набір даних критеріїв або підстав класифікації у правознавців різні. Зустрічаються автори, які не виділяють декількох підстав для поділу спорів на групи.

У літературі зустрічається виділення трьох основних категорій податкових спорів: спори з питань права, спори з питань факту та процедурні спори.

Ряд учених податкові спори поділяє на вісім груп:

- спори про характер і рівень взаємодії суб'єктів податкових відносин;

- спори про забезпечення єдиного підходу до всіх платників податків;

- спори з приводу податкової декларації;

- спори про порядок здійснення податкових перевірок,

- спори про терміни давності стягнення податкових санкцій;

- спори за авансовими платежами;

- спори з приводу податкової бази платників податків;

- спори з приводу протиріч у податковому законодавстві.

У науковій літературі зустрічаються класифікації:

Залежно від сторони, яка ініціює конфлікт:

- державні орган,

- платники податків, зборів.

За предметом розбіжностей:

- про відновлення прав;

- про виконання фіскальних зобов'язань.

За змістом вимог про застосування санкцій:

- про незаконність рішень податкових структур,

- про відшкодування збитків від незаконних дій співробітників служби.

За формою оскарження:

- позасудові;

- судові.

Слід зазначити, що формування науково-обґрунтованої класифікації вимагає наявності єдиного критерію класифікації.

В наведених вище класифікаціях відсутній єдиний обґрунтований критерій, що дозволяє скласти грамотну з юридичної точки зору класифікацію та систематизацію правових явищ. Представлено лише перелік можливих об'єктів податкового спору, але не підстава для виділення структурних видів.

Такими критеріями є:

- застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку (спори з приводу основних і факультативних податкових обов'язків);

- спосіб стягнення податку (спори щодо прямих і непрямих податків), фактичний зміст податкового спору (спори з приводу тлумачення окремих норм податкового права, по фактичному складу);

- вид оскаржуваних актів (спори з ненормативними правовими актами та нормативно-правовими актами).

У науковій літературі пропонують в якості критеріїв суб'єктний склад:

- (спори між податковими органами та платниками податків, платниками зборів, податковими агентами, а також іншими особами);

- процесуальне становище (спори за позовами платників податків і позовами податкових органів);

- вид суспільних відносин (спори під час виконання обов'язку зі сплати податків, спори після виплати з приводу надміру сплачених або стягнених сум);

- порядок вирішення податкових спорів (які вирішуються в досудовому порядку та в судовому порядку).

Дана класифікація найбільш відповідає сучасним реаліям, так як вона дозволяє в окрему групу виділити спори, які вирішуються в досудовому порядку.

Пріоритетним у даний час в Україні є завдання зниження кількості податкових спорів і зміцнення ділової репутації платників податків і податкових органів, що веде до необхідності зближувати позиції сторін шляхом переговорів. Це положення є основою про-

цесу розвитку процедур досудового врегулювання податкових спорів.

Удосконалення законодавства у сфері розвитку досудового порядку вирішення податкових спорів тільки підтверджує наявність певних факторів, які ускладнюють ефективне судове задоволення податкових спорів.

Досудовий порядок вирішення податкових спорів, у даний час є найбільш актуальним питанням, що вимагає уваги і осмислення правознавцями.

Контрольні питання

1. Учасники податкових спорів, їх права та обов'язки. Платники податків. Платники зборів. Податкові агенти. Представництво в податкових спорах.

2. Засоби захисту прав платників податків.

3. Правові способи захисту прав платників податків.

4. Альтернативні способи захисту прав платників податків.

5. Захист інтересів платників податків фізичних осіб у міжнародному податковому праві.

6. Форми та способи захисту інтересів платників податків-юридичних осіб в міжнародному податковому праві.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР.
URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

3. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
6. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2275-19>
9. Про Бюро економічної безпеки : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
4. Мартинюк В. П. Податкове право : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.
5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПСУ України, 2010. 2389 с.
7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

Розділ 5

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ПРОЦЕДУРИ В МЕХАНІЗМІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

5.1 Адміністративно-правові акти у податковому праві

Традиційно підхід до визначення поняття адміністративної нормотворчості будується на основі опису діяльності (здійснюваної управлінської функції) уповноважених суб'єктів щодо прийняття відповідних актів управління, беручи до уваги той факт, що мова йде саме про підзаконну нормотворчість, на виявленні зв'язку між наступними компонентами у системі єдиного процесу юридичного нормування: Закону та підзаконного нормативного акту; законодавчого та підзаконного нормативно-правового регулювання, співвідношення названих компонентів з реалізацією права (особливо з окремим випадком – застосуванням права).

Адміністративна нормотворчість і її підсумок – нормативні адміністративно-правові акти, норми публічного управління, елементом значною за масштабами управлінської схеми, яка є відображенням реальної практики адміністративної діяльності.

Адміністративно-правовий вплив на організаційно-структурні та організаційно-функціональні відносини повинен враховувати системність нормативного впливу на соціальну дійсність. Недостатність у системній зв'язці нормативного впливу на кшталт «закон – правозастосовний акт» завжди виявляла потребу в додат-

ковому, «третьому», компоненті – в акті, який не буде законом, але не займе місце серед індивідуалізованих рішень органу (посадової особи), цей акт повинен, спираючись на принцип нормативності, бути результатом не законотворчої або правозастосовної нормотворчості.

Підзаконний нормативний акт і діяльність щодо його створення виправдовуються ситуацією, встановленою законом, який, у відміню від нормативного адміністративно-правового акту, що не задає технологічного порядку в регламентації людської діяльності, але усуває неофіційність інших соціальних норм: етичних, естетичних, релігійних. Навпаки, норма публічного управління, на відміню від законодавчої норми (за суттю ситуативна норма), задаючи діяльність, повинна ґрунтуватися на нормальному стані, що встановлюється, у тому числі законом.

Державному управлінню як особливого виду соціального управління найбільшою мірою притаманні розгалужені мережі інформаційних потоків, що проходять від суб'єктів до об'єктів управління (по каналах прямого зв'язку), від об'єктів до суб'єктів управління (по каналах зворотного зв'язку). Не врахування суб'єктом державного управління хоча б однієї частини інформації, яка надходить або повинна надходити, її недооцінка та недостатній аналіз призводять до вироблення неоптимальних управлінських рішень і неефективності процесу управління.

Інформаційний аспект адміністративної нормотворчості дає можливість альтернативного погляду на природу нормативного адміністративно-правового акту не тільки як сполучна ланка в інформаційному ланцюзі встановлення права та реалізації права, але й демонструє його стратегічний потенціал.

Якщо уважно підходити до питання про сутність адміністративної нормотворчості з позицій того характеру діяльності, яку здійснює публічна адміністрація, то стає ясно: нормування у сфері державного управління має зовсім іншу природу, ніж первинне нормування на рівні законодавства, що додає в результаті офіціалізації суспільним відносинам перманентний, статичний стиль, фік-

суючи їх динаміку, встановлюючи рамки, але не розробляючи детальний порядок у мінливих формах існування.

Опосередковуючи норми Закону, що надає динамічний характер їх положенням через процесуалізацію правових засобів нормативний адміністративно-правовий акт інтенсифікує вплив норм Закону в специфічному додатку Закону багатогранних смислів до вимог ситуації. Закон в зазначеному сенсі завжди матеріально-правовий закон, тоді як нормативно-правовий адміністративний акт – завжди акт процесуальний.

Норми підзаконного акту в даному випадку не тільки деталізують, а й спеціалізують норми Закону та підзаконного акту більшої юридичної сили до особливого сегмента суспільних відносин, що регламентують існуючі види діяльності, але лише фрагментарно торкаються суцього, яке представлено в повноті Закону і всіляких прийнятих на його основі правових актів.

Визначення поняття адміністративної нормотворчості як обов'язку публічної адміністрації за офіційним нормативним супроводом методів адміністративно-правового впливу передбачає рефлексію над реальною практикою реалізації функцій уповноважених органів з нормативно-правового регулювання в спробах виправдання самостійного існування підзаконної нормотворчості, зміст якої може бути розкрито через демонстрацію сутності такої діяльності: деталізації та конкретизації норм законодавства з метою створення адекватних управлінських ситуацій моделей поведінки через введення в практику публічного управління офіційних положень технологічного характеру.

5.1.1 Нормативність адміністративно-правового акту

Нормативність адміністративного правового акту характеризується:

- обраний правовий акт визначається як результат правотворчої діяльності органу (посадової особи);
- відбувається пошук норм (дискретних правил поведінки, операцій), що містяться в обраному правовому акті загальнообов'язкових державних приписів постійного або тимчасового характеру, розрахованих на багаторазове застосування;
- водночас суб'єкт, маючи уявлення про те, що норма проявляється через певну структуру, знаходить норми права в тексті даного документа;
- робить висновок про нормативність правового акту як письмового офіційного документа, прийнятого у певній формі правотворчим органом у межах компетенції та спрямованого на встановлення, зміну або скасування правових норм.

Йдеться про норму публічного управління, яка є складною синтетичною конструкцією, яка збирає в єдиний стандарт діяльності інші норми, правила і акти.

Правова норма розуміється системно. При цьому правило поведінки є одним з елементів правової норми.

Норма права завжди включена у контекст ряду правових явищ не тотожна дискретним правилам, має наступні частини (незалежно від галузевої приналежності):

- конститутивна частина норми: номінації та декларації – встановлення видів, визначення статусів взаємодіючих суб'єктів;
- регламентна частина норми: програми та накази (заяви про правову політику, регламентація та стандартизація сфер діяльності);
- регулятивна частина норми: договори та припущення – встановлення координаційних зв'язків, надання дискреційних пов-

новажень владним суб'єктам;

- корекційна частина норми: виключення та витіснення – застосування примусових заходів і оперативної зміни встановлених правових режимів.

Правова норма не вичерпується текстом документа, правового акту, це системне утворення, проект діяльності.

При поєднанні традиційного підходу до тричленної структури норми права (тобто включає гіпотезу, диспозицію і санкцію) та вищеназваного підходу, що належить теорії адміністративного права, можна зробити висновок про те, що норма публічного управління структурується таким чином:

- гіпотеза як умова реалізації норми представлена програмними документами і юридично значущою інформацією, різного роду експертними висновками (Міністерства юстиції України, Міністерства фінансів України та ін.) – зазначені структурні одиниці з точки зору логіки виражені у слові «якщо» норми управління;

- безпосередні регулятори, зокрема регламенти та стандарти, виступають в якості диспозиції норми управління, збирають в єдине ціле всі дискретні правила поведінки (здійснення операції), що містяться в текстах правових актів; логічно дана структурна одиниця і є слово «щось» норми управління;

- ключові показники діяльності, реальна практика реалізації зазначених адміністративних актів, результат адміністрування є санкція норми управління, логічно що позначається як слово «інакше» норми це рефлексія норми в діяльності, її відображення.

Однак, щоб правовий акт дійсно був нормативним потрібно, щоб він відповідав режиму як феномену адміністративної діяльності, що припускає інтенсивність застосування методів адміністративно-правового впливу.

Схематично цей зв'язок можна представити таким чином: нормативний адміністративно-правовий акт \Leftrightarrow нормативність + адміністративно-правовий режим + правовий акт публічної адміністрації. Взаємозумовленість всіх трьох компонентів, конституюють нормативний адміністративно-правовий акт, що проявляється не

тільки в тому, що адміністративно-правовий режим вказує на повторюваність, багаторазовість, статистичну закономірність, інтенсивність застосування методів адміністративно-правового впливу в поєднанні з іншими засобами галузевого регулювання, а й на необхідність його обліку як:

- загального адміністративно-правового режиму (режиму законності в поєднанні з вимогами безпеки та стабільності порядку управління);

- спеціальних адміністративно-правових режимів реєстрації, легалізації, сприяння, застосування примусових заходів.

В адміністративно-правовому регулюванні захисту прав платників податків необхідно враховувати динаміку та різноманіття об'єктів і суб'єктів регулювання. У цією метою диференціювати адміністративно-правові засоби регулювання для досягнення стану впорядкованості відносин у відповідних ситуаціях. Говорити про нормативність адміністративно-правових актів без урахування режимного елемента, значить займатися описом не життєздатної та максимально абстрагованої конструкції.

5.1.2 Ознаки правових актів органів виконавчої влади

Кожному етапу розвитку держави та суспільства відповідає певний рівень стану та ефективності механізмів державного управління, набір інструментів і їх співвідношення при впливі на суспільні відносини. З ускладненням завдань, що стоять перед державою, виникає потреба в удосконаленні управління суспільством. У сучасних умовах, коли в державі трансформувалися принципи організації та формування системи органів державної влади, змінилася економічна система, відбулися докорінні зміни в правосвідомості громадян та осіб, які безпосередньо здійснюють вироблення державної політики, перед державою стоїть завдання переходу на

новий рівень державного управління.

Одним з основних суб'єктів державного управління є органи виконавчої влади. Ефективність діяльності органів виконавчої влади є важливим фактором, від якого залежать не тільки темпи соціально-економічного розвитку країни, а й якість всього державного управління, як наслідок, рівень життя громадян. Тут основну роль грає правотворча діяльність органів виконавчої влади, яка спрямована на формування правового простору, правове забезпечення державної політики, виконання норм законодавства, створення умов для реалізації прав, законних інтересів і обов'язків громадян.

Визначення значення правових актів органів виконавчої влади дозволяє виявити умови вдосконалення механізму правового регулювання. Аналізувати значення правових актів органів виконавчої влади можна з різних точок зору. Значення правових актів проявляється у тому, що вони є основним способом проведення в життя державної політики. Правові акти органів виконавчої влади значимі як механізм дії права. Вони доводять вимоги норм законодавства до адресата і спрямовані на реалізацію вимог.

Представляючи різновид соціального управління, державне управління виражається в упорядкуванні суспільних відносин, регулювання і організації всіх сфер і галузей життя суспільства. При такому підході до державного управління діяльність законодавчих органів, спрямовану на регулювання суспільних відносин, також можна розглядати як управлінську.

Державне управління це процес, спрямований на вироблення та реалізацію управлінських рішень і станів з наступних основних етапів: отримання інформації, аналізу інформації, розробка варіантів управлінського рішення та вибору оптимального з них, передача даного рішення об'єкту управління та здійснення діяльності з реалізації.

Якщо проаналізувати порядок функціонування державних органів різних гілок влади, інших державних органів, то очевидно, що їх діяльність включає більшість перерахованих стадій управлінського процесу. В основу роботи закладений механізм управління,

тому за змістом діяльність це не що інше, як управління.

З точки зору широкого підходу до державного управління яке здійснює велика кількість органів державної влади, інших державних органів, посадових осіб. Кожен із суб'єктів державного управління здійснює діяльність за допомогою різних методів і процедур, які виражаються в певних адміністративно-правових формах.

Державні органи, які беруть участь у державному управлінні, використовують різні форми реалізації діяльності в поєднанні, необхідному для вирішення поставлених завдань.

Виконавча влада реалізується за допомогою різноманітних і численних дій, що визначають зміст влади, здійснюється державними органами та їх посадовими особами відповідно до компетенції в різноманітних формах. Форми управління використовуються з метою реалізації покладених на державний орган функцій і завдань, виконання відповідних повноважень.

Правові акти представляють важливу форму реалізації державного управління. Будучи формою управлінського впливу, вони мають специфічні риси. Правові акти охоплюють всі сфери життєдіяльності суспільства, вирішують та зумовлюють в нормативному вигляді регулювання соціальних, політичних і економічних завдань, висунутих ходом суспільного розвитку.

Більшість управлінських дій і рішень знаходять зовнішнє вираження у вигляді різноманітних правових актів. Саме правові акти органів виконавчої влади дозволяють оптимальним чином впливати на суспільні відносини, регулювати процеси управління.

В якості правових форм державного управління в літературі виділяються наступні: видання нормативно-правових актів; видання ненормативних правових актів; укладанні публічно-правових договорів (адміністративних договорів, міжнародних угод); здійснення юридично значущих дій або дій юридичного характеру на основі Закону або на основі виданого правового акту управління (проведення державної реєстрації, складання протоколів, проведення перевірок або обстежень, видача дозвільних документів).

До не правових форм державного управління відносяться: здійснення організаційних дій (реалізація інформаційних функцій, проведення засідань, нарад); виконання матеріально-технічних дій (забезпечення матеріалами, технікою та іншими засобами, здійснення діловодства, транспортне обслуговування. Слід враховувати, що всі форми державного управління застосовуються у поєднанні між собою. Поєднання форм управлінської діяльності в різних органах виконавчої влади неоднакове. Визначення форми управління обумовлюється компетенцією конкретного органу, правовими або нормативно-правовими приписами, що встановлюють порядок реалізації відповідних повноважень, вставленими і бажаними результатами.

Значення правових актів органів виконавчої влади виражається в наступному. По-перше, вони є однією з важливих правових форм реалізації управлінської діяльності. По-друге, вони пов'язані із здійсненням органами виконавчої влади владних повноважень правоустановчого, правозастосовного, регулятивного та правоохоронного характеру.

Дана ознака правової форми діяльності характеризує правові акти з діалектичної точки зору. З одного боку, правові акти видаються з предметів ведення, віднесених до повноважень відповідного органу виконавчої влади. За допомогою правових актів органами виконавчої влади реалізується компетенція в певних сферах діяльності. З іншого боку, видання правових актів є владним повноваженням органу виконавчої влади. Органи виконавчої влади можуть бути наділені правотворчими повноваженнями, тобто правом здійснювати правозастосовну та нормотворчу діяльність, а можуть бути наділені тільки правозастосовними повноваженнями.

По-третє, правові акти органів виконавчої влади представляють різновид управлінського рішення. Акти управління як головний засіб вираження та реалізації конкретних державно-владних повноважень з управління дуже впливають на всі інші засоби управління. Більшість управлінських рішень знаходять вираз у формі правових актів. З ними пов'язано використання всіх засобів держа-

вного управління, здійснення найважливіших завдань держави.

По-четверте, правові акти органів виконавчої влади набувають особливого значення як єдина система, яка володіє силою правового регулювання, є важливим засобом реалізації державної політики та підпорядкована єдиним цілям державного управління. З огляду на викладене, видається актуальним і доцільним детально дослідити ознаки та системні властивості правових актів органів виконавчої влади.

Будь-правовий акт органів виконавчої влади є окремим правовим явищем, яке володіє специфічними ознаками. Система наділяє правові акти органів виконавчої влади ознаки, що дозволяють відрізнити їх від інших систем і від зовнішнього середовища.

Можна виділити ознаки, якими володіють правові акти органів виконавчої влади, безвідносно, чи є вони елементами єдиної цілісної системи правових актів. Це незалежні ознаки.

По-перше, правовий акт органу виконавчої влади завжди містить управлінське рішення, спрямоване на реалізацію конкретних суспільних завдань засноване на чинному законодавстві. Управлінський характер діяльності органів виконавчої влади знаходить відображення в прийнятих правових актах.

По-друге, факт видання правових актів органами виконавчої влади зумовлює наявність державно-владного характеру, що є характерною ознакою та дозволяє відмежувати їх від інших правових актів управління.

По-третє, особлива системна організація повноважень органів виконавчої влади обумовлює наступний ознака – видання правового акту здійснюється тільки спеціальним уповноваженим суб'єктом в рамках певного предмета видання та закріпленої за ним законодавством компетенції.

По-четверте, правовий акт органу виконавчої влади видається в односторонньому порядку. Попередні дві ознаки, а саме державно-владний характер і видання правового акту спеціально уповноваженим суб'єктом, обумовлюють наявність четвертого ознаки правових актів – односторонній порядок. Правові акти органів ви-

конавчої влади призначені для регулювання суспільних відносин, в них містяться владні управлінські рішення, прийняття яких можливо тільки компетентним суб'єктом.

По-п'яте, державно-владний і односторонній характер прийняття правових актів органів виконавчої влади надає їм ознаку імперативності. Правила поведінки, що містяться в правових актах органів виконавчої влади, мають юридично владний характер і є обов'язковими для всіх адресатів, яких за своїм змістом вони прямо чи опосередковано стосуються.

По-шосте, правовий характер управлінської діяльності обумовлює наявність такої відмітної ознаки у правових актів органів виконавчої влади, як здатність породжувати юридичні наслідки. Він дозволяє відрізнити правові акти як елементи системи державного управління від інших дій або рішень, що приймаються органами виконавчої влади.

По-сьоме, правовий акт органу виконавчої влади має спеціальну форму та нормативно встановлену процедуру прийняття. Завдяки чіткому нормативному закріпленню видів правових актів і процедур видання досягається однаковість і уніфікація правових актів органів виконавчої влади, єдність і цілісність елементів в системі правових актів органів виконавчої влади.

По-восьме, державно-владна природа, а також спеціальна форма та порядок прийняття правових актів обумовлюють ще одна ознака – офіційний характер правового акту органу виконавчої влади. Правомірність правових актів та їх неухильне дотримання забезпечується державою.

По-дев'яте, правові акти органів виконавчої влади є підзаконними, тобто видаються на основі та на виконання законів. Основний принцип полягає в тому, що правовий акт виконавчої влади не повинен суперечити Закону як акту, що володіє більшою юридичною силою.

По-десяте, правові акти органів виконавчої влади є частиною ієрархічної системи правових актів. Ця ознака є одночасно власнецілісною, яку система надає правовим актам, і кореспондуючою,

що відображає взаємозв'язок правових актів між собою, об'єднуючи в єдине ціле – у систему.

Кожен з правових актів як елемент системи повідомляє їй такі ознаки, як гнучкість, рухливість і оперативність. Ще однією ознакою є негайний і продуктивний характер реагування правових актів на зміну суспільних відносин і життєвих потреб у сфері державного управління. Правові акти виконавчої влади реалізують правозастосовну функцію, що дозволяє проаналізувати всі можливі наслідки в контексті конкретних поставлених завдань і використовувати дієві заходи з вирішення.

На відміну від законодавчих актів результати реалізації правових актів органів виконавчої влади можна спостерігати практично відразу після вступу у чинність. У більшості випадків вони не мають потреби в додатковому правовому регулюванні, що забезпечує їх реалізацію. В силу таких характеристик правових актів система правових актів набуває мобільність і здатність негайного реагування відповідно до потреб правової дійсності.

Особливе значення для формування системи представляє те, що правові акти органу виконавчої влади мають цільову орієнтацію. Це одна з важливих ознак будь-якої системи управління. Дана ознака виникає в силу того, що правові акти є основною формою управлінської діяльності і засобом реалізації державної політики. Наявність загальної цільової орієнтації правових актів об'єднує їх в систему правових актів і обумовлює напрями її вдосконалення.

Власне-цілісні ознаки правових актів є характеристики, що відрізняють їх від інших правових актів і документів. Вони дозволяють судити про приналежність того чи іншого акту до системи правових актів органів виконавчої влади. Дані ознаки відображають наявність зв'язків між правовим актом і системою. Кореспондуючі ознаки, в свою чергу, показують зв'язки між правовими актами, способи взаємодії між собою, завдяки яким система набуває додаткові властивості та може характеризуватися як єдине, цілісне явище.

5.1.3 Індивідуальні податково-

правові акти

Індивідуальний податково-правовий акт – це правовий акт-документ, прийнятий уповноваженим державним органом, що здійснює функції у сфері оподаткування або судом в межах наданої законом компетенції, адресований конкретним суб'єктам податкового права – платнику податків, податкового агента, банку тягне виникнення, зміну або припинення майнових (зобов'язальних) податкових правовідносин, що виражає волю осіб, які взяли зобов'язання, прийняті у ході податкового процесу з дотриманням спеціальної форми, що відповідає вимогам Закону.

Індивідуальний податково-правовий акт володіє наступною сукупністю ознак: виражає волю суб'єкта, який прийняв; приймається уповноваженими органами державної виконавчої влади, що здійснюють фінансову діяльність та судової влади; регулює конкретні (одиночні) майнові податкові відносини за допомогою застосування податково-правових норм; адресується конкретним функціонально підвладним суб'єктам податкового права – платнику податків, податковому агенту, банку; висловлює індивідуальний припис; носить підзаконний характер, тобто приймається виключно на основі Закону – Податкового кодексу, який передбачає закриту систему цих актів; оформляється тільки в письмовій формі, тобто це правовий акт-документ; приймається в ході податкового процесу, регламентованого нормами Податкового кодексу; тягне юридичні наслідки – виникнення, зміну або припинення конкретного майнового податкового правового відношення; може бути не договірним і договірним, тобто на основі волі узгодження; володіє умовною обов'язковістю, неостаточним характером; відображає специфіку компетенції податкових органів; має специфічні найменування, що відображають майновий характер акту (вимога про сплату податку, податкове повідомлення, інкасове доручення та ін.).

Індивідуальний податково-правовий акт слід відрізнити від інших юридично значимих документів, оформлюваних у ході дія-

льності податкових органів. Наприклад, такі документи, як акт виїзної податкової перевірки, протокол податкового контролю, акт ревізії, довідка про проведену виїзної податкової перевірки, картка особового рахунку платників податків, платіжне доручення не є індивідуальними податково-правовими актами, тому що не тягнуть юридичних наслідків для платників податків, тобто виникнення, зміни або припинення прав та обов'язків.

Поняття індивідуального податково-правового акту розглядається в широкому та вузькому сенсі. У широкому сенсі індивідуальні правові акти управління містять більшу частину індивідуальних податково-правових актів, тому що їх характеризує ряд однакових ознак.

У широкому сенсі індивідуальні податково-правові акти з індивідуальними правовими актами управління об'єднує те, що вони приймаються органами державної виконавчої влади у сфері державного управління. У вузькому сенсі слова індивідуальні податково-правові акти відрізняються від індивідуальних актів управління. Індивідуальні податково-правові акти є підставами виникнення, зміни або припинення майнових податкових правовідносин, а індивідуальні акти управління не є такими.

Система правових вимог до змісту та форми індивідуальних податково-правових актів. Такими вимогами є: законність, обґрунтованість, вмотивованість і доцільність. Зміст індивідуальних податково-правових актів включає два компоненти: інтелектуальний – логічне міркування особи, яка застосовує право і вольовий – дія особи, яка застосовує право, що втілюється в індивідуальному приписі, адресованому суб'єкту.

З точки зору змісту індивідуальний податково-правовий акт, по-перше, є індивідуально-конкретне владне розпорядження державного органу, що здійснює функції у сфері оподаткування, звернене до платників податків, податкового агента або банку (імперативний момент), а по-друге, індивідуальний податково-правовий акт являє собою акт підтвердження наявності або відсутності між суб'єктами податкового процесу певного податкового правовідно-

сини, отже, наявності або відсутності у відповідних випадках суб'єктивних прав і обов'язків у платників податків, а також фактів (декларативний момент).

Основні ознаки індивідуального податково-правового акту: виражає волю суб'єкта, який його прийняв; приймається органами державної виконавчої (податкові та митні) і судової влади; регулює конкретні (одиничні) майнові податкові відносини за допомогою застосування податково-правових норм; адресується конкретним функціонально підлеглим суб'єктам податкового права – платнику податків, податковому агенту, банку; висловлює індивідуальне припис; носить підзаконний характер; оформляється тільки в письмовій формі, тобто це правовий акт-документ; приймається в ході податкового процесу; тягне юридичні наслідки; володіє умовною обов'язковістю; відображає особливості компетенції податкових органів; має специфічні найменування, що відображають майновий характер акту (податкове повідомлення, вимога про сплату податку, рішення про заліку (повернення) надміру сплаченого податку, інкасове доручення та ін.).

Класифікація індивідуальних податково-правових актів:

- за метою правового регулювання суспільних відносин;
- по суті питання, що вирішується (основні і допоміжні акти);
- за характером відображення змісту норми права (акти, що реалізують диспозицію правової норми і акти, які реалізують санкцію податково-правової норми);
- за ступенем відображення нормативного веління у змісті індивідуальних податково-правових актів (первинні акти, похідні і змішані акти);
- за змістом (прості та комплексні акти);
- за суб'єктам, котрий подає акт;
- щодо самостійності прийняття (акти, прийняті самостійно і акти спільні);
- за функціями юридичних фактів (акти право утворюючи, право змінюючи та право припиняючи);
- за обсягом відображуваних відомостей про зміст (акти мо-

тивовані, акти резолюції;

- за цілю (акти право надільні, розпорядчі, заборонні);
- за результатом для платників податків (позитивні акти, негативні акти);
- за часом дії (одноразові, безстрокові, термінові акти);
- у залежності від характеру (матеріальні і процесуальні);
- за структурою (прості та складні);
- в залежності від зовнішньої форми (акти, що оформляються у вигляді самостійного письмового документа і акти, що формулюють у тексті іншого правозастосовного акту);
- за характером ініціативи прийняття (акти, які видаються за ініціативою податкового органу та акти, прийняті за заявою зацікавлених осіб);
- за способом виконання (акти, виконувані доведенням змісту до відома платників податків; акти, що виконуються добровільно особами, яким вони адресовані; акти, що виконуються вчиненням примусових дій);
- за стадіями податкового процесу (акти, прийняті на стадії добровільного виконання податкового обов'язку, на стадії примусового виконання податкового обов'язку, на стадії залучення до податкової відповідальності);
- індивідуальні податково-правові акти можуть бути поділені на не довірні і довірні.

Податковий кодекс фрагментарно регламентує оформлення індивідуальних податково-правових актів.

Правила оформлення індивідуальних податково-правових актів:

- всі індивідуальні податково-правові акти оформляються у вигляді письмового документа;
- для деяких актів Податковий кодекс України містить перелік основних питань, які повинні знайти відображення в акті (рішення про стягнення податку за рахунок майна, рішення про надання відстрочки або розстрочки у сплаті податку, вимога про сплату податку та ін.), а бланки форми актів розробляються та за-

тверджуються Міністерством фінансів України;

- у тексті норм Податкового кодексу України деякі акти іменуються рішеннями, а деякі – постановами. Видається логічним все індивідуальні податково-правові акти, іменовані рішеннями, іменувати постановами, тому що термін «рішення» відображає не назву акту-документа, а інтелектуально-вольову дія посадової особи, що має юридично-владний характер.

Загальними вимогами є: законність, обґрунтованість, вмотивованість і доцільність. Крім загальних вимог існують спеціальні вимоги. Спеціальними вимогами до змісту індивідуальних податково-правових актів виступають основні засади законодавства про податки та збори.

Бланки форм індивідуальних податково-правових актів розробляються Міністерством фінансів України на основі вимог Податкового кодексу України.

Податковий кодекс України містить переліки основних питань, які повинні бути відображені в індивідуальних податково-правових актах (наприклад, рішення про стягнення податку за рахунок майна, рішення про надання відстрочки або розстрочки по сплаті податку, вимога про сплату податку).

Однак, для рішення про стягнення з рахунків в банку, рішення про призупинення операцій по рахунках платників податків, рішення про проведення виїзної податкової перевірки та інших індивідуальних податково-правових актів Податковий кодекс не закріплює основні реквізитів.

5.2 Поняття адміністративної процедури

Адміністративні процедури у галузі податків і зборів обумовлені конституційним обов'язком щодо сплати передбачені Конституцією України. Йдеться про адміністративну процедуру податкового контролю та пов'язаних з нею адміністративні процедури

захисту прав платників податків

Адміністративні процедури використовуються з метою правового обмеження неминучої в застосуванні права дискреції публічної адміністрації, в тому числі при податковому адмініструванні. У зв'язку з цим надзвичайної актуальності набуває проблема визначення ступеня деталізації адміністративних процедур.

Правове регулювання адміністративних процедур обмежується закріпленням загальних принципів застосування в Законі України «Про адміністративну процедуру» і встановленням особливостей реалізації в різних сферах і галузях державного управління. У нормативно-правових актах необхідна детальна правова регламентація. Для кожної адміністративної процедури необхідно передбачити власні галузеві нормативно-правові акти з урахуванням розмежування предметів ведення і повноважень між Україною та місцевими органами влади та самоуправління.

Варіант, що передбачає виключно галузеве регулювання адміністративних процедур з різноманітністю підходів нівелює значення інституту адміністративної процедури. Незважаючи на важливість принципів правового регулювання, дотримання у правотворчості та у правозастосовній практиці значна роль належить від дискреційних повноважень осіб, які застосовують право, а це загрожує порушенням прав і свобод громадян при застосуванні адміністративних процедур.

Тому детальна уніфікована правова регламентація всіх адміністративних процедур в єдиному Законі України «Про адміністративну процедуру» є розумним рішенням, для того щоб забезпечити ефективну реалізацію відповідного інституту.

Такий підхід не виключає, а, навпаки, передбачає існування спеціальних норм про особливості адміністративної процедури в окремих сферах і галузях державного управління, якщо вони не суперечать принципам і доповнюють загальні норми про адміністративні процедури.

Розмежування предметів ведення і повноважень суб'єктів публічної влади в цій сфері має ґрунтуватися на принципах само-

стійності місцевого самоврядування та поділу влади.

У правовій доктрині вказаний підхід був вперше реалізований в концепції проекту Закону України «Про адміністративну процедуру», а також в ініціативному проекті Закону України «Про адміністративні процедури».

Тільки модель єдиного основоположного Закону України «Про адміністративну процедуру» з уніфікованою та детальною правовою регламентацією дозволить забезпечити реалізацію принципу законності, про який писали провідні українські та зарубіжні вчені і пов'язаного з ним дослідницький принципу, що відзначається зарубіжними фахівцями.

Застосування цих основоположних принципів адміністративних процедур, особливо дослідницького принципу (протилежний принципу змагальності), передбачає повне, всебічне і об'єктивне з'ясування всіх обставин адміністративної справи для прийняття законного і обґрунтованого адміністративного акту або здійснення законного і обґрунтованого адміністративного впливу. Дослідницький принцип, що забезпечує принцип законності, зокрема, успішно реалізований у німецькій доктрині адміністративної процедури.

Адміністративна процедура це комплекс адміністративно-процесуальних норм, що визначають порядок дій адміністративних органів стосовно застосування типових адміністративних заходів виконання покладених на ці органи законом, указом Президента України або постановою Кабінетом Міністрів України уніфікованих державних (адміністративно-правових) функцій, спрямованих на прийняття проміжних і кінцевих рішень щодо певної категорії адміністративних справ (правових питань, що тягне виникнення, зміну або припинення певних адміністративних прав і обов'язків фізичних і юридичних осіб, інших державних органів і органів місцевого самоврядування).

Адміністративна процедура як специфічна система адміністративно-процесуальних норм має певну структуру, що складається з наступних взаємопов'язаних елементів:

- а) «загальні положення», утворені нормами, в яких закріп-

люються поняття, підстави та умови застосування адміністративної процедури, вид (характер) і підвідомчість адміністративної справи, пов'язаної із застосуванням типізованих адміністративно-правових заходів виконання покладеної на адміністративний орган (посадову особу) уніфікованої державної (адміністративної) функції;

б) послідовний ряд типізованих адміністративно-правових заходів виконання покладеного на адміністративний орган (посадова особа) уніфікованої державної (адміністративної) функції), що складається нормами, в яких формально визначаються способи та прийоми, застосовувані адміністративним органом, уповноваженими посадовими особами даного органу з метою виконання покладеної на даний орган уніфікованої державної (адміністративно-правової) функції;

в) типізовані рішення, прийняті в адміністративній справі та їх підстави, що містить норми, в яких визначаються характерні, типові проміжні та кінцеві рішення адміністративного органу щодо застосування типізованих адміністративно-правових заходів виконання покладеного на даний орган уніфікованої державної (адміністративно-правової) функції;

г) загальна нормативна тривалість адміністративної процедури, що утворюється нормами, які встановлюють максимальний термін, протягом якого адміністративний орган зобов'язаний здійснити весь комплекс дій застосування типізованих адміністративно-правових заходів виконання покладеної на даний орган уніфікованої державної (адміністративно-правової) функції;

д) вид, характер, нормативна тривалість, правила документального оформлення типізованих дій адміністративного органу, який складається з норм, що визначають характер, кінцеве число, послідовність, терміновість (нормативну тривалість) взаємопов'язаних фрагментів (кроків) характерних, типових дій компетентного адміністративного органу (посадової особи) щодо застосування типізованих адміністративно-правових заходів виконання покладеного на даний орган уніфікованої державної (адміністративно-правової) функції;

е) умови, дозволи, обмеження та заборони, встановлені у справах про державну реєстрацію актів, документів, прав, об'єктів, в яких закріплюються адміністративно-процесуальні умови проведення процедури, права і обов'язки заявника даної процедури, адміністративного органу і його посадових осіб;

ж) відповідальність за порушення або неналежне виконання процедурних правил, який утворюють норми, що формально визначають підстави, види та заходи юридичної відповідальності, які застосовуються до адміністративного органу, посадових осіб даного органу, а також заявника процедури за вчинення дій чи бездіяльність, пов'язаних з порушенням або неналежним виконанням встановлених процедурних правил.

Адміністративна процедура має ряд характерних ознак:

а) є самостійним видом правової процедури, що має місце у сфері реалізації виконавчої влади. Поряд з адміністративною процедурою можна виділити окремі самостійні види правових процедур у сфері реалізації судової та законодавчої влади, а також інші самостійні види правових процедур, пов'язані з окремими специфічними видами державної діяльності органів публічної влади та державними посадовими особами;

б) у сфері реалізації виконавчої влади пов'язана з діяльністю адміністративних органів (органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, уповноважених розробляти і (або) застосовувати адміністративні процедури);

в) знаходить зовнішнє вираження в певних діях адміністративних органів;

г) здійснюючи відповідно до адміністративної процедури окремі дії стосовно застосування типових адміністративних заходів, адміністративний орган реалізує покладені на нього державні функції. У даний час в окремих діючих законах, а також у цілому ряді адміністративних регламентів (інструкцій, порядків) органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, що видаються на підставі спеціальних постанов Кабінету Міністрів України, можна виявити ряд взаємозв'язаних норм, що утворюють окремі фра-

гменти та розгорнуті адміністративні процедури;

д) визначає порядок здійснення дій адміністративних органів стосовно застосування типових адміністративно-правових заходів, пов'язаних з виконанням покладених на дані органи державних функцій і спрямованих на отримання певного адміністративно-правового результату (прийняття проміжних і кінцевих рішень, що тягнуть виникнення, зміну або припинення певних адміністративних прав і обов'язків фізичних і юридичних осіб, інших органів публічної влади);

е) має певну структуру.

5.3 Рівень правового регулювання адміністративних процедур

Правове регулювання адміністративних процедур належить до предметів відання України. Причому якщо правові основи і особливості різних видів адміністративних процедур (державної реєстрації, ліцензування) повинні бути закріплені на рівні Закону, то їх деталізація з урахуванням особливостей реалізації в різних галузях державного управління здійснюється в адміністративних нормативних актах органів виконавчої влади (регламентах, правилах, інструкціях).

Адміністративні процедури не пов'язані із застосуванням заходів адміністративного примусу або з розглядом адміністративного спору.

Саме тому їх реалізація не вимагає деталізації на рівні Закону, так як мова не йде про забезпечення організаційно-правових гарантій сторін правовідносин, що складаються в ситуаціях правових конфліктів.

Адміністративні процедури спрямовані на запобігання адміністративним суперечок і попередження обставин, які є підставами для застосування заходів адміністративного примусу.

Тому в проекті Закону України «Про адміністративну процедуру», який необхідно прийняти, можуть бути встановлені тільки основи адміністративних процедур з детальним регулюванням в спеціальних законах, адміністративних регламентах (інструкціях, правилах) органів виконавчої влади, які враховують функціональні, галузеві, регіональні та відомчі особливості різних адміністративних процедур.

Органи місцевого самоврядування повинні бути наділені повноваженнями щодо здійснення правового регулювання таких адміністративних процедур, які необхідні для ефективної реалізації прав і виконання обов'язків фізичних і юридичних осіб в адміністративних правовідносинах з виконавчими органами місцевого самоврядування.

При правовій регламентації адміністративних процедур слід виходити з передбаченого в Конституції України пріоритету прав і свобод людини та громадянина. Відповідно правовий статус людини та громадянина, в тому числі процесуальний порядок реалізації прав і обов'язків фізичних осіб, інститутів громадянського суспільства у взаємовідносинах із суб'єктами публічної адміністрації, а також допустимі обмеження прав даних осіб повинні бути визначені та закріплені належним чином у законі.

Дискреції посадових осіб публічної адміністрації в адміністративних правовідносинах з членами громадянського суспільства з приводу реалізації їх прав і обов'язків повинна бути обмежена адміністративними процедурами реалізації повноважень публічної адміністрації.

Для здійснення принципу прозорості (відкритості) в діяльності публічної адміністрації та дотримання права громадян на отримання інформації про діяльність органів публічної влади, що особливо зачіпає їх права та законні інтереси, необхідно ознайомити зацікавлених фізичних і юридичних осіб з адміністративними нормативними актами (регламентами, інструкціями, правилами). У взаємовідносинах органів виконавчої влади та місцевого самоврядування з фізичними та юридичними особами не повинні застосо-

вуватися не передбачені регламентами та такі, що суперечать законодавству, адміністративні процедури.

Основи адміністративної процедури повинні регулюватися уніфіковано, незалежно від сфери застосування, а також територіального рівня правового регулювання в єдиному Законі України «Про адміністративну процедуру».

Варіант назви видається більш вдалим, так як він акцентує увагу на уніфікацію єдиної адміністративної процедури як важливої процесуальної гарантії належної реалізації прав і законних інтересів суб'єктів, які не наділені публічно-владними повноваженнями, в їх взаємовідносинах із суб'єктами публічної адміністрації (органами державної влади та місцевого самоврядування, іншими державними і комунальними органами).

5.4 Особливості правового регулювання адміністративних процедур у галузі податків і зборів

Незважаючи на необхідність уніфікованого правового регулювання основ адміністративних процедур в єдиному законі, особливості адміністративної процедури у галузі податків і зборів повинні регламентуватися в Податковому кодексі України як єдиному кодифікованому законодавчому акті про податки та збори.

Спочатку тільки адміністративні процедури постановки на облік платників податків-суб'єктів підприємницької діяльності в податкових органах за принципом «одного вікна», а також реалізації права платників податків на отримання інформації регулювалися відповідно до приписів ПК України адміністративними нормативними актами виконання державних функцій або надання адміністративних послуг, затвердженими Міністерством фінансів України.

Адміністративна процедура податкового контролю – предмет

законодавчого регулювання. Це впливає зі змісту конституційного обов'язку зі сплати законно встановлених податків і зборів у частині адміністрування її належного виконання Конституції України, а також з конституційного розмежування предметів ведення і повноважень України і органів місцевого самоврядування у галузі податків і зборів.

Необхідно враховувати, що кодифікація правового регулювання у галузі податків і зборів здійснюється в повному обсязі на державному рівні, а також централізацію податкового адміністрування в Україні.

Після того як Конституційний Суд України сформулював правову позицію, згідно з якою права та законні інтереси платників податків, порушені актом нормативного тлумачення Державної податкової служби України, повинні захищатися так само, як і права та законні інтереси платників податків, порушені нормативно-правовим актом уповноваженого органу виконавчої влади. Рівень правового регулювання податкового контролю та вбудованого в нього механізму адміністративного примусу у галузі податків і зборів знизився до рівня листів ДПС України – органу виконавчої влади, на який покладено функції з контролю та нагляду за дотриманням законодавства про податки та збори, несумісні з підзаконним нормативно-правовим регулюванням.

З метою податкового контролю платники податку підлягають постановці на облік у податкових органах, яка виробляється на підставі інформації про зареєстровані юридичні факти, отриманої в порядку внутрішньовідомчої або міжвідомчої взаємодії від органів, які реєструють або про що не підлягають державній реєстрації юридичні факти на підставі інформації, отриманої від платників податків, податкових агентів, фінансових організацій та нотаріусів. В обох випадках мова йде тільки про юридичні факти, що мають значення для цілей оподаткування, з урахуванням елементів юридичного складу податків.

При постановці на облік платників податків присвоюється індивідуальний податковий номер для податкового адмініструван-

ня та відкривається особовий рахунок з метою обліку виконання податкових зобов'язань згідно з ПК України. Інформація на особовому рахунку платників податків є визначальною для правового статусу з точки зору розрахунків з бюджетом, тобто наявності або відсутності податкових зобов'язань, а також їх виконання, невиконання або неповного виконання в установлений податковим законодавством термін.

Методи податкового контролю в Україні еволюціонують від податкової перевірки до податкового моніторингу через податковий аналіз.

Адміністративна процедура податкової перевірки закріплюється в ПК України, де передбачаються підстави камеральних і виїзних податкових перевірок, порядок і терміни проведення, уніфікований порядок оформлення і розгляду результатів таких перевірок.

До 2012 року в адміністративній процедурі податкового контролю були прогалини, що надавало досить широку дискрецію посадовим особам, які здійснювали перевірки. Це оберталось масовими зловживаннями контрольними повноваженнями.

Це зумовило необхідність прийняття нової редакції Закону України «Про основні засади державного фінансового контролю».

У Законі детально регламентувалася адміністративна процедура податкового контролю в інтересах захисту прав платників податків.

Камеральна податкова перевірка була перевіркою виключно податкової звітності, податкових органів, могла запитувати додаткові документи тільки в спеціально передбачених ПК України випадках. Надання пояснень податковому органу з питань, що виникали в ході камеральної податкової перевірки, було правом, а не обов'язком платників податків.

У 2015 році був виданий спеціальний наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків». Основною метою було визначення критерії відбору пла-

тників податків для проведення виїзних податкових перевірок при виявленні в ході камеральних податкових перевірок податкових ризиків, але недостатності правових засобів для їх належного доведення і оцінки, в основі якого лежав ризик-орієнтований підхід.

Такий підхід свідчить про процесуальну економію в механізмі податкового контролю. Виїзні податкові перевірки, що передбачали перевірку документів податкового обліку та фактичні обставини діяльності платників податків, пов'язаних з виконанням податкових зобов'язань, проводилися на підставі рішення керівника податкового органу або його заступника.

Передбачена в ПК України адміністративна процедура повинна була дотримуватися з точки зору належного застосування методів проведення заходів податкового контролю, та складання актів, які оформляли їх підставу, проведення та результати.

Це забезпечувалося належної судовим захистом, що передбачає визнання недійсності рішень про застосування заходів адміністративного примусу за результатами податкових перевірок, якщо ці заходи були прийняті податковими органами з істотними порушеннями порядку проведення податкового контролю та розгляду результатів.

Після вступу у чинність змін до окремих законодавчих актів України в частині протидії незаконним фінансовим операціям, намітилася зворотна тенденція, що характеризується стиранням граней між камеральною та виїзною податковою перевіркою та розширенням можливостей для адміністративного розсуду посадових осіб податкових органів при проведенні заходів податкового контролю в рамках таких перевірок з метою боротьби зі зловживаннями платниками податків своїми правами в умовах економічної кризи та бюджетного дефіциту.

Податковий моніторинг, введений як альтернативний податковій перевірці дистанційний метод податкового контролю, передбачає надання податковим органам постійного доступу в систему податкового обліку платників податків по телекомунікаційних каналах зв'язку в режимі online для поточного ризик-орієнтованого

податкового контролю.

Одночасно платникам податків надається гарантована можливість узгодження позиції з податковим органом з питань правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів щодо здійснення операцій, податкові наслідки яких викликають питання у платників податків і можуть бути предметом суперечок з податковим органом.

Процесуальна економія засобів податкового контролю означає скасування податкових перевірок стосовно платників податків, які перебувають на податковому моніторингу, за винятком спеціально передбачених ПК України випадках.

Ризик-орієнтований підхід у податковому моніторингу передбачає перехід від тотального податкового контролю до податкового аудиту системи податкового комплаєнса (відповідність внутрішнім або зовнішнім вимогам або нормам) щодо законослухняних і сумлінних організацій – найбільших платників податків.

Виявлені при цьому ризики скоєних або потенційних порушень податкового законодавства або податкових зловживань з урахуванням їх значимості для бюджетів бюджетної системи країни розглядаються заступником керівника ДПС України, до відання якого належить забезпечення податкового комплаєнса в країні.

Комплаєнс – відповідність законам, правилам і стандартам у сфері комплаєнса зазвичай стосується таких питань, як дотримання належних стандартів поведінки на ринку, управління конфліктами інтересів, справедливе ставлення до клієнтів і забезпечення сумлінного підходу при консультиванні клієнтів.

До сфери комплаєнса відносяться також специфічні області, такі як: протидія легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; розробка документів і процедур, що забезпечують відповідність діяльності компанії з чинним законодавством; захист інформаційних потоків, протидія шахрайству та корупції, встановлення етичних норм поведінки співробітників.

Як правило, платники податків активно беруть участь в такому розгляді та в формуванні позиції ДПС України з питання про

оцінку податкових ризиків.

Мотивовані думки податкового органу виносяться тільки в тому випадку, якщо питання правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, що виникають при проведенні податкового моніторингу у платників податків і податкових органів, не можуть бути вирішені в процесі розгляду і узгодження.

Система податкового моніторингу мотивує платників податків і податкових органів узгоджувати свої позиції та домовлятися з усіх виникаючих у них питань, не доводячи до податкового спору. В іншому випадку податковий орган може перевести платників податків на загальний режим податкового контролю методом податкових перевірок та податкового аналізу, що загрожує для платників податків зайвим податковим адмініструванням і втратою гарантій стабільності оподаткування, що надаються податковим моніторингом.

Слід зазначити, що у податкової адміністрації є розуміння того, що на податковому моніторингу знаходяться платники податків, які утворюють бюджет і визначають економічну ситуацію в державі, забезпечують основні податкові надходження до бюджетів бюджетної системи України.

Кількість платників податків, переведених на податковий моніторинг, поступово зростає. Податкові органи планують найближчим часом збільшити кількість організацій, що знаходяться на податковому моніторингу, зокрема, перевести на податковий моніторинг організації з різною формою участі публічних утворень в їх статутному капіталі. Тому податковий моніторинг можна назвати майбутнім податкового контролю в умовах цифровізації.

5.5 Проблеми правового регулювання адміністративної процедури податкового контролю в процесі застосування інформаційних технологій

В умовах цифровізації замість виїзної податкової перевірки податковими органами почали активно проводитися аналітичні заходи, які не отримали закріплення в податковому законодавстві, на основі даних автоматизованих інформаційних систем з використанням таких способів отримання додаткової інформації від платників податків, як поза перевірочні запити, і здійсненням взаємодії з іншими державними органами і іноземними державами в рамках взаємної адміністративної допомоги.

Отримана зазначеними способами інформація розглядається податковими органами щодо легалізації податкової бази, які в 25% випадків (ця цифра має тенденцію до зростання) переконують платників податків скорегувати податкову звітність так, як того вимагають податкові органи, пояснюючи перспективи застосування щодо них всього спектра заходів державного примусу: від адміністративного примусу з субсидіарним застосуванням заходів цивільно-правової відповідальності до кримінальної відповідальності з одночасним застосуванням заходів цивільно-правової відповідальності за заподіяння шкоди бюджетам бюджетної системи країни.

Поряд з цим широко застосовується таке запобіжне виведення платників податків з тіньової сфери і боротьби зі схемами недобросовісної податкової мінімізації, як анулювання податкових декларацій, підписаних невстановленими особами, що містять недостовірну інформацію. Йдеться про нікчемність податкових декларацій через істотні дефекти їх форми та змісту. Анулювання податкових декларацій також не передбачено податковим законодавством, але масово застосовується на практиці.

Виїзні податкові перевірки проводяться у виняткових випадках і можуть бути віднесені до тих, що відмирають в умовах циф-

ровізації методам податкового контролю. За даними ДПС України, у даний час виїзної податкової перевірки піддається в середньому один з 1000 суб'єктів малого та середнього підприємництва і один з 400 суб'єктів великого бізнесу.

Для найбільших компаній вона взагалі втратила будь-яке значення в зв'язку з поступовим поширенням системи податкового моніторингу.

При цьому рівень правової регламентації податкового моніторингу в ПК України – рамковий, а рівень дискреції керівництва ДПС України при його проведенні – найвищий. Податкове адміністрування податкових органів за місцем взяття на облік найбільших платників податків, які перебувають на податковому моніторингу.

В умовах цифровізації ризик-орієнтований підхід у податковому контролі полягає у виданні ДПС України самостійно або спільно з іншими державними органами актів для службового користування, недоступних для платників податків, а також у настройках автоматизованих інформаційних систем, функціонал яких передбачає автоматичне, засноване на штучному інтелекті, встановлення критеріїв податкових ризиків, їх виявлення та оцінку.

Однак перелік ризиків та критерії їх оцінки, по суті, це конкретні ознаки протиправної поведінки, які не врегульовані на законодавчому рівні і не оприлюднені в установленому порядку.

Адміністративна процедура надання платникам податків інформації з питань оподаткування має значення тільки тоді, коли отримання цієї інформації до здійснення операцій, про наслідки яких платник податків запитує податковий орган, є гарантією стабільності оподаткування та незастосування заходів державного примусу в разі проходження відповідним роз'ясненням. Йдеться про належним чином формалізовані роз'яснення уповноважених суб'єктів, отриманих через податкові органи, відповідно до правової позиції Конституційного Суду України *(Хоча конституційно-правовий зміст поняття економічної свободи не передбачає отримання конкретних результатів від здійснення економічної діяльності, однак він включає і захист від ризиків, пов'язаних зі свавільни-*

ми, непередбачуваними й необґрунтованими рішеннями та діями органів публічної влади, зокрема щодо податкового регулювання).

У даний час ця гарантія забезпечується тільки платникам податків, переведеним на податковий моніторинг. Податкові органи пояснюють це неможливістю проведення оцінки фактичних обставин фінансово-господарської діяльності інших платників податків до проведення щодо них податкової перевірки, а при вирішенні податкових спорів суди підтримують таку позицію податкових органів.

Слід зазначити, що нівелювання рівня правового регулювання у сфері податків і зборів в умовах автоматизації інформаційних систем суб'єктів податкового адміністрування знижує значення адміністративних процедур у галузі податків і зборів та підвищує рівень дискреції посадових осіб податкових органів.

На необхідність законодавчого обмеження адміністративного розсуду у галузі податків і зборів за допомогою інституту адміністративних процедур неодноразово зверталася увага у доктрині податкового права країн Європейського Союзу.

В умовах широкомасштабного впровадження сучасних інформаційних технологій в податковий контроль найбільш гостро стоять проблеми реалізації конституційних прав людини і громадянина та закріпленої в Конституції України концепції правової законності.

У сфері податкового контролю дана проблема може бути вирішена тільки за допомогою адекватної регламентації адміністративних процедур. У цьому контексті необхідно звернути особливу увагу на ряд негативних тенденцій в механізмі правового регулювання.

По-перше, саме для сфери податкового контролю характерна недостатня визначеність правових норм, обумовлена наявністю рамкового правового регулювання на рівні Закону і його деталізацією на підзаконному рівні, часто у відомчих актах, що приймаються для службового користування не підлягають офіційному опублікуванню. Все це супроводжується широкою дискрецією в пра-

возастосовній практиці, пов'язаної з налагодженням і вдосконаленням роботи автоматизованих інформаційних систем.

По-друге, розвиток інформаційних технологій, особливо заснованих на штучному інтелекті, відрізняється динамічністю та випереджає правове регулювання, що обумовлено об'єктивними факторами прискореного технологічного розвитку, з одного боку, консервативністю правової системи та бюрократизацією механізму правового регулювання, з іншого боку.

По-третє, існує певний дисбаланс у розвитку публічного права та приватного права, при якому інститути приватного права, орієнтовані на регулювання ринкових економічних відносин, більш розвинені, для їх реалізації створені кращі умови в механізмі правового регулювання. Зовсім інакше йде справа з інститутами публічного права, оскільки ефективна реалізація публічно-правових норм часто залежить від суб'єктивних факторів політичної та економічної кон'юнктури.

Ці тенденції призводять до нівелювання базових принципів права: пріоритету прав і свобод людини та громадянина, законності, гласності (відкритості), гуманізму, що, в свою чергу, знижує рівень правових та організаційних гарантій реалізації прав і свобод людини.

Разом з тим в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій в усі сфери життєдіяльності, в тому числі в сферу податкового контролю, тільки фактичне визнання та забезпечення принципу верховенства права дозволяє сформувати громадянське суспільство та гарантувати реалізацію прав і свобод людини та громадянина.

Це може бути забезпечено шляхом адекватної цифровізації правового регулювання адміністративної процедури податкового контролю та пов'язаних з нею адміністративних процедур.

Контрольні питання

1. Поняття адміністративної процедури.
2. Рівень правового регулювання адміністративних процедур.
3. Співвідношення адміністративного процесу і адміністративної процедури.
4. Адміністративна процедура і захист прав платників податків.
5. Особливості правового регулювання адміністративних процедур у галузі податків і зборів.
6. Проблеми правового регулювання адміністративної процедури податкового контролю в процесі застосування інформаційних технологій.
7. Поточний ризик-орієнтований податковий контроль.
8. Податковий моніторинг.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
6. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р.

№ 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю : Закон України від 06.02.2018 р. № 2275-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2275-19>

9. Про Бюро економічної безпеки : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

10. Проект Закону України «Про адміністративну процедуру» від 14.05.2020 р. № 3475. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68834

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

4. Мартинюк В. П. *Податкове право* : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.

5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.

6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.

7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

8. Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів. *Право та інноваційне суспільство*. 2016. № 2 (7). С. 29-34.

9. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. 460 с.

Розділ 6

ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ПРОЦЕСІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

6.1 Права платників податків та необхідність захисту при здійсненні податкового контролю

У науковій літературі податковий контроль розглядається як процес безпосередньої взаємодії податкового органу та платників податків в ході проведення. Зазначена взаємодія відбувається у випадках, коли існує реальний або потенційний конфлікт між контролюючим і підконтрольним суб'єктами, який може призвести до порушення прав платників податків.

Законодавством встановлено значно менше обмежень при проведенні податкового контролю на відміну від інших видів державного контролю (наприклад, в порівнянні з контролем (наглядом), який проводиться в рамках Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності») від 05 квітня 2007 року № 877-V.

На практиці постійно з'являються нові форми та методи податкового контролю, на які податкове законодавство, що регулює питання захисту прав платників податків, не встигає реагувати. У ході комплексного аналізу норм Податкового кодексу України, правозастосовної практики та наукових досліджень показано, що деякі положення Податкового кодексу України в чинній редакції

застаріли і пропонуються відповідні зміни.

Захист прав платників податків це дії (бездіяльність), які він здійснює відповідно до норм податкового права і його основними принципами, з одного боку, а також діяльність уповноважених державою органів і посадових осіб (в разі, якщо суб'єкт звертається до сили державного примусу), з іншої, з метою припинення порушення прав, поновлення порушених прав, усунення загрози її порушення.

Основними уповноваженими органами, що здійснюють захист прав платників податків, є вищі податкові та судові органи. Інші адміністративні органи (прокуратура, офіс Президента України) також можуть виступати в цій якості, але їх повноваження щодо захисту прав платників податків обмежені.

У літературі виділені основні причини, що викликають порушення прав:

- юридичні причини (негативний розсуд з боку податкових органів і невизначеність норм податкового законодавства);
- причини, зумовлені управлінськими факторами (висока конфліктність податкових правовідносин і діаметрально протилежні інтереси їх суб'єктів: мета податкового органу – збільшення сум податків і зборів, що підлягають сплаті, мета платників податків – їх мінімізація);
- причини, зумовлені людським фактором (низький рівень професіоналізму окремих працівників податкових органів та корупція).

У ході проведення податкової перевірки (контролю) податкові інспектори дивляться не тільки на допущені компанією порушення, а й оцінюють платників податків з точки зору його можливостей оскаржити рішення, прийняте податковою перевіркою. Присутність досвідченого консультанта, що представляє інтереси платників податків, неодмінно буде прийнято до уваги податковими органами, що в результаті призведе до зменшення до нарахувань. Адже супровід податкової перевірки кваліфікованими фахівцями, які мають великий досвід взаємодії з податковими органами, це

гарантія того, що податкові органи не зможуть додатково нарахувати не обґрунтовані платежі, не зможуть запросити непотрібні документи і отримують відповіді на запити, що представляють позицію платників податків з максимальним урахуванням їх інтересів.

Важливо розуміти, що модель поведінки платників податків і захисту при податкових перевірках повинна бути побудована спочатку вірно. Багаторічна судова практика відкидає ті ситуації, в яких платник податків намагається змінити свої доводи на стадії суду.

Великий масив податкових претензій набагато простіше та дешевше запобігти на стадії самої перевірки, ніж оскаржити в подальшому.

6.2 Правові засоби захисту прав платників податків у ході податкового контролю

До основних правових засобів захисту прав платників податків при здійсненні виїзних і камеральних податкових перевірок, в рамках даного різновиду контролю відносяться:

- податкова скарга;
- заперечення до акту податкової перевірки;
- уявлення пояснень на вимогу податкового органу в рамках камеральної перевірки;
- пред'явлення претензії.

Дані засобів захисту, що володіють відповідними родовими ознаками.

Зазначені засоби слід розглядати з матеріальної та з процедурної сторони. Процедури в даному випадку є матеріальними, як, власне, і самі засоби. В якості різновиду основних засобів захисту розглядається передбачена законом можливість не виконувати не-

правомірні вимоги і акти податкових органів.

Правові засоби захисту прав платників податків у сфері податкових правовідносин це сукупності використовуваних інструментів (матеріальне утримання) і прийомів (процедура реалізації), спрямованих на отримання результату у вигляді захисту порушеного права (усунення такої загрози).

Основними характерними рисами правового засобу захисту прав платників податків є:

- переважно документальна форма вираження;
- складна правова структура.

Складна правова структура полягає в тому, що правовий засіб захисту прав платників податків у ході податкового контролю є сукупність:

- матеріально-правових вимог суб'єкта захисту;
- процедури реалізації самого засобу.

Вимоги, що пред'являються до засобів захисту платників податків, в тому числі до їх змісту та процедуру реалізації, передбачені податковим законодавством.

Основними засобами захисту прав платників податків у ході податкового моніторингу є:

- пояснення платників податків за запитом податкового органу;
- розбіжності платників податків з податковим органом, представлені за вмотивованою думкою податкового органу;
- запит платником податків мотивованої думки в ході податкового моніторингу;
- претензія, податкова скарга і можливість не виконувати незаконні вимоги і акти податкового органу.

У ході перевірки повноти обчислення та сплати податків у зв'язку з вчиненням угод між взаємозалежними особами можуть бути використані засоби захисту, аналогічні використовуваним у ході виїзної перевірки:

- претензія;
- заперечення до акту перевірки;
- податкова скарга;

- можливість не виконувати незаконні вимоги і акти податкового органу.

Всі форми податкового контролю уніфіковані між собою, відмінності обумовлені цілями, що визначили необхідність введення до Податкового кодексу України нових форм (податкового моніторингу та контролю за трансферним ціноутворенням).

Практика застосування нових форм податкового контролю не відрізняється від практики застосування існуючих, що не повинно заподіяти платникам податків будь-яких незручностей.

Всі принципи здійснення податкового контролю, спрямовані на захист прав платників податків у ході проведення, які були вироблені за довгі роки в процесі суперечок між платниками податків та інспекторами при проведенні виїзних і камеральних перевірок, також застосовні в ході таких нових форм контролю як податковий моніторинг і контроль за трансферним ціноутворенням.

Претензія безпосередньо не передбачена Податковим кодексом України та сама можливість і навіть необхідність її використання закладена в Податковому кодексі, який встановлює, що платники податків мають право вимагати від посадових осіб податкових органів дотримання законодавства про податки і збори при здійсненні ними дій щодо платників податків.

Обов'язок з розгляду претензії (як звернення особи) державним органом і надання повної відповіді щодо суті вимог (питань), що містяться в ній забезпечено силою державного примусу, що підвищує ефективність її практичного використання.

Заперечення по акту перевірки повноти обчислення та сплати податків у зв'язку з вчиненням угод між взаємозалежними особами практично нічим не відрізняються від заперечень по акту виїзної або камеральної перевірок. Замість одного місяця, встановленого для подачі останніх в разі незгоди з висновками та пропозиціями осіб, які перевіряють в ході традиційних перевірок, з даного акту перевірки платник податків повинен подати заперечення протягом 20 днів з дня отримання відповідного акту.

Правові гарантії захисту прав платників податків у ході по-

даткового контролю – закріпленій податковим законодавством звід правил, відповідно до якого держава повинна всебічно захищати законні права, що належать платнику податків.

У правовій теорії та практиці застосування права існують різні точки зору на поняття «гарантії захисту». Дуже часто це поняття трактують дуже широко, виділяючи економічні, політичні, соціальні і навіть духовні гарантії, що робить визначення поняття гарантії захисту скрутним.

Однозначної позиції у визначенні поняття правові гарантії не існує. Можна виділити наступні визначення наприклад: державні інститути, які захищали б і охороняли права і свободи громадян від яких би то не було посягань; норми, права і правові санкції, що гарантують неухильне виконання вимог права всіма уповноваженими органами, зокрема, недопущення свавілля з боку органів і посадових осіб держави по відношенню до громадян, щоб забезпечити відновлення порушень прав і покарання порушників Закону; об'єктивні умови та засоби, що забезпечують не тільки проголошення і юридичне закріплення демократичних принципів, ідей, прав і свобод громадян, а й їх всебічну охорону та проведення у життя.

Деякі вчені гарантії захисту пов'язують з діяльністю державних органів щодо реалізації, охорони та захисту прав громадян.

Семантично гарантія дуже широке поняття, тому дуже важливо в рамках науки податкового права відмежувати правові гарантії захисту від інших елементів системи захисту. У побутовому плані засоби та способи захисту можна теж вважати певними гарантіями.

Основна проблема при визначенні сутнісних характеристик гарантії захисту прав платників податків полягає в тому, що вона не є безпосередньо правовою категорією, до яких, наприклад, відносяться засоби та способи захисту, які Податковий Кодекс України не визначає. Це слід відносити до гарантії захисту, а сам термін вживається декларативно без прив'язки до питань правового регулювання податкових правовідносин.

Поняття гарантія правового захисту суб'єктивних прав з'явилася як похідна від поняття соціально-економічний захист суб'єктивних прав, що проявилася в безлічі точок поглядів на її правові характеристики, аж до повного заперечення.

З огляду на існуючі точки зору, під правовими гарантіями захисту прав платників податків слід розуміти закріплені в податковому праві звід правил, відповідно до якого держава повинна всебічно захищати платнику податків законні права.

Можна виділити два основні різновиди правових гарантій захисту прав платників податків у ході податкового контролю: спеціальні гарантії захисту прав платників податків у ході податкового контролю та універсальні гарантії захисту прав платників податків.

Спеціальні гарантії використовуються платником податків для захисту конкретного певного права платників податків, яке було в ході податкового контролю порушено (створена загроза порушення). До них слід віднести обмеження, встановлені податковим законодавством для податкового органу в ході здійснення контрольних заходів. До даних обмежень платник податків може апелювати в конкретній ситуації для захисту своїх прав.

Дані гарантії класифікуються за двома різновидами: спеціальні гарантії захисту прав платників податків у ході податкового контролю та універсальні гарантії захисту прав платників податків.

До перших відносяться обмеження, встановлені податковим законодавством для податкового органу в ході здійснення контрольних заходів, до других – принципи податкового права.

В якості спеціальних гарантій захисту в ході камеральних і виїзних перевірок (основних форм податкового контролю) розглядаються:

- обмеження податкового органу щодо проведення камеральних податкових перевірок в рамках поданої звітності;
- обмеження для податкового органу на проведення перевірки тільки за певний період, а також за кількістю перевірок;
- обов'язок податкового органу повідомити платнику податків про помилки і можливість платників податків подати пояснення

в рамках камеральної перевірки, а також можливість подання уточненої декларації, сплати недоїмки і пені;

- обмеження при витребування податковим органом документів в ході податкового контролю та ін.

Найголовнішим обмеженням для податкового органу в ході податкового моніторингу є заборона на проведення щодо платників податків камеральних і виїзних податкових перевірок.

Серед інших обмежень виділені, наприклад, обмеження при витребування податковим органом документів у ході податкового моніторингу або обов'язок податкового органу направити платнику податків мотивовану думку.

Серед спеціальних гарантій захисту прав платників податків у ході контролю за трансферним ціноутворенням виділяють:

- обмеження на підставах проведення перевірки повноти обчислення та сплати податків у зв'язку з вчиненням угод між взаємозалежними особами;

- обмеження щодо термінів та кількості проведених перевірок та ін.

Універсальні гарантії захисту прав платників податків, на відміну від спеціальних, можуть бути використані для захисту прав платників податків не тільки при проведенні заходів податкового контролю, а й для захисту прав платників податків у будь-яких інших ситуаціях.

Універсальні гарантії захищають інтереси платників податків в разі невизначеності законодавства, відсутність регулювання будь-якого питання, а також у випадках, коли формальне тлумачення Закону здійснюється не на користь платників податків.

В якості універсальних гарантій виступають принципи права. У податкових правовідносинах принципи мають важливе значення, в них закріплені основоположні ідеї оподаткування.

Універсальні гарантії захисту прав платників податків містяться в Конституції України:

- принцип правової держави;
- принцип рівності перед законом і судом;

- обов'язок платити законно встановлені податки і збори;
- норми, які погіршують становище платників податків, зворотної сили не мають.

Норми Податкового кодексу України містять такі гарантії:

- законодавство про податки і збори ґрунтується на визнанні загальності та рівності;

- податки та збори (як і податкове законодавство в цілому, в тому числі регулює податковий контроль) не можуть мати дискримінаційний характер і різноманітно застосовуватися виходячи з соціальних, расових, національних, релігійних та інших подібних критеріїв;

- всі непереборні сумніви, суперечності та неясності актів законодавства про податки і збори тлумачаться на користь платників податків;

- презумпція правомірності рішень платників податку в разі, якщо норма Закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі Закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платників податків, так і контролюючого органу;

- презумпція невинуватості, яка безпосередньо не зазначена у Податковому кодексі України.

Практикою реалізації права та сфері оподаткування вироблені та «затверджені» такі гарантії:

- принцип справедливого оподаткування і юридичної рівності платників податків;

- принцип встановлення податків і зборів в установленому законному порядку;

- принцип загальності оподаткування;

- принцип рівного податкового тягаря;

- принцип визначеності податкових приписів;

- принцип пропорційності відповідальності за податкові правопорушення.

6.3 Способи захисту прав платників податків у ході податкового контролю

Спосіб захисту слід відрізняти від юридичної процедури, з якої він тісно пов'язаний. Остання це система послідовних дій, з нею, в більшій мірі, пов'язані засіб і форма захисту.

Тісна взаємодія способу захисту та фактичних дій при його реалізації породжують різні точки зору на широту розуміння способу захисту. Більш правильним слід визнати розуміння способу захисту в цивільному праві.

Цивільно-правова детермінація податкового права проявляється, перш за все, у формі податкової правотворчості та в формі застосування податкового права.

Аналіз судової практики показує, що в формі податкового застосування права цивільно-правова детермінація податкового права не зводиться тільки до використання цивільно-правових понять, термінів і юридичних конструкцій (інститутів) з метою тлумачення норм податкового права, а має більш широкі прояви.

До таких проявів можна віднести запозичення способів захисту прав платників податків.

З метою найбільш повного розкриття такого інституту як спосіб захисту прав платників податків слід звертатися до норм цивільного законодавства та запозичувати напрацювання цивілістів у вузькому значенні, але при цьому слід зазначити, що при розкритті даного інституту неможливо уникнути супутніх йому фактичних дій та інших елементів механізму захисту прав, що автоматично призводить до розширення поняття та складнощів в його короткому і ємному визначенні.

Спосіб захисту прав платників податків (у вузькому розумінні) відповідає на питання як платник податків збирається захистити своє порушене право в кінцевому підсумку.

Шляхом самозахисту, визнання незаконних дій (акту) державного органу або іншим способом. Тобто способи захисту це праві інститути (елементи), шляхом яких можна домогтися припинення,

запобігання, усунення порушень свого права, його відновлення і (або) компенсації втрат.

Для порушника спосіб захисту виражається в несприятливо-му, закріпленому законом правовому тиску, що застосовується до нього з ініціативи уповноваженої особи, права якої порушено, з метою задоволення законних інтересів останнього та зачіпають інтереси даного порушника. Реалізація особою, права якої порушено, способу захисту призводить до досягнення відповідної мети – захисту порушених прав.

Податкове законодавство надає платникові податків різні способи захисту своїх прав. Кожен спосіб має свої переваги, недоліки, а також особливості, які треба враховувати при реалізації. Платник податків повинен робити вибір на користь того чи іншого способу в залежності від характеру порушення прав, допускається їх поєднання.

Поширеними способами захисту прав платників податків, які можуть бути порушені в ході здійснення податкового контролю, є: самозахист права, визнання недійсним (скасування) ненормативного акту податкового органу та визнання незаконними дій (бездіяльності) посадових осіб податкового органу.

Автори розглядають питання, пов'язані з компенсацією моральної шкоди та відшкодуванням збитків, тільки через призму судового розгляду. Багато хто відзначає, що випадків добровільного задоволення даних вимог податковим органом їм не відомі.

У результаті аналізу існуючих визначень вищевказаного інституту встановлено, що в юридичній літературі переважає широке розуміння способу захисту як сукупності прийомів (підходів, технологій) для досягнення поставленої мети захисту (визнання права, попередження, припинення, усунення негативних наслідків правопорушення, відновлення порушених прав, початкового положення).

Це обумовлено тим, що спосіб захисту нерозривно пов'язаний із засобами захисту та фактичними діями, які здійснює суб'єкт захисту для його реалізації.

Більш правильним є розуміння способу захисту у вузькому

значенні як передбаченим податковим законодавством заходи примусового характеру, які застосовується уповноваженими державними органами на вимогу платників податків, або можливості, що реалізується платником податку самостійно без звернення до сили державного примусу, за допомогою яких здійснюється припинення, запобігання, усунення порушень права, а також його відновлення та компенсація втрат, викликаних таким правопорушенням.

Спосіб показує, яким шляхом платник податків збирається захистити своє порушене право в кінцевому підсумку. У ході податкового контролю як способи захисту використовуються:

- самозахист;
- способи, що реалізуються шляхом звернення до уповноваженого органу:

- а) скасування (визнання недійсним) ненормативного акту податкового органу;

- б) визнання незаконними дії (бездіяльності) посадових осіб податкового органу.

Самозахист суб'єктивних прав є одним із способів захисту, а не її формою. Самозахист реалізується шляхом здійснення уповноваженою особою дозволених законом дій фактичного порядку без звернення до уповноважених органів.

На відміну від інших способів захисту прав платників податків має на меті не усунення наслідків порушення прав, а попередження і припинення їх порушення.

Самозахист слід розглядати як збірне поняття тих додаткових способів захисту, які реалізуються в його рамках, але в силу незначності своїх наслідків не можуть вважатися самостійними способами або якимись окремими інститутами в порівнянні з іншими способами (наприклад, визнання незаконним акту або дії державного органу), застосування яких пов'язане з настанням для порушника певного яскраво вираженого наслідку.

Основні засоби захисту прав платників податків у ході податкового контролю, що дозволяють здійснювати самозахист: подача заперечень по акту перевірки, пояснення платників податків в рам-

ках камеральної перевірки, подання платником податків розбіжностей за вмотивованою думкою, пред'явлення претензії, невиконання незаконних вимог податкового органу.

Скасування (визнання недійсним) ненормативного акту податкового органу та визнання незаконними дії (бездіяльності) посадових осіб податкового органу є основними способами захисту прав платників податків у ході податкового контролю, реалізованими в юрисдикційній формі (шляхом звернення до вищестоящого податкового органу).

Використання більшістю авторів терміна «оскарження» в назві даних способів є некоректним. Правильно буде використовувати назву «способи захисту, що реалізуються шляхом оскарження».

Інтерес представляє питання в рамках, якої форми захисту прав реалізується подання платником податків розбіжностей за вмотивованою думкою. Логічно було б віднести даний засіб до юрисдикційних форм, так як платник податків звертається до державних або уповноважених державою органів.

Однак, юрисдикційна форма захисту права здійснюється в особливо регламентованій процедурній формі, що відсутня в даній ситуації.

Мотивована думка не є актом державного органу, обов'язковим для виконання. Це певного роду форма взаємодії.

Контрольні питання

1. Правові основи податкового контролю: поняття та форми податкового контролю.

2. Повноваження податкових органів щодо проведення заходів податкового контролю.

3. Права платників податків та необхідність захисту при здійсненні податкового контролю.

4. Способи захисту прав платників податків у ході податкового контролю.

5. Гарантії, що надаються платнику податку при проведенні податкових перевірок.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-Х. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

4. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-ІІІ. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

5. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>

6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

7. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-ХІV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>

8. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.

4. Мартинюк В. П. Податкове право : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.
5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.
7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.
8. Зінкевич А. В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України. *Інфраструктура ринку*. 2020. Випуск 47. С. 180-185. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/35.pdf
9. Правове регулювання фінансового контролю в Україні: навчальний посібник / М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, І. М. Проць, Ю. Р. Лозинський. Львів: Львівський державний університет внутрішніх справ, 2018. 267 с.

Розділ 7

РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ПРОВАДЖЕНЬ У КОНТЕСТІ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

7.1 Характеристика та принципи податкового процесу

У галузях публічного права (у тому числі у податковому праві як підгалузі фінансового права) диференціація норм на матеріальні та процесуальні можлива перш за все, якщо під правилами поведінки мати на увазі норми-приписи. Під нормою-приписом зазвичай розуміють елементарне, логічно завершене, державно-владне нормативне веління, безпосередньо виражене в тексті нормативного юридичного акту.

У такому сенсі податкові матеріальні норми-приписи встановлюють: платників податків, об'єкт (базу) оподаткування, ставку податку, податковий період (для реальних податків), податкові пільги (у нормах, що регулюють податково-зобов'язальне правове відношення); права й обов'язки суб'єктів податкових правовідносин у всіх податкових процедурах (як: право контролюючих органів проводити перевірки правильності нарахування і сплати податків, право застосовувати заходи примусу – податкову заставу, адміністративний арешт, примусове погашення податкового боргу, обов'язок брати на облік платників податків, право платників просити про розстрочення податкового зобов'язання, право на відшкодування з бюджету надміру сплачених податків тощо); склади податкових правопорушень і міру відповідальності за вчинення.

Податкові процесуальні норми-приписи встановлюють: додаткові елементи правил поведінки в податково-зобов'язальному відношенні як: строки подання податкової декларації (іншої податкової звітності), направлення податкових повідомлень, сплати податку, форму та реквізити податкових документів (декларацій, розрахунків, повідомлень, звітів, заяв, довідок, рішень тощо), місце здійснення дій (за місцем проживання, за місцем реєстрації, за місцем знаходження об'єкта нерухомості, за місцем роботи тощо) та ін.; додаткові елементи правил поведінки в усіх податкових процедурах (строки проведення податкових перевірок, строки дії забезпечувальних заходів, строки здійснення інших дій, наприклад, строки подання скарг, їх розгляду, перелік документів, що є необхідним для досягнення певного правового результату – реєстрації платником окремого податку, зняття з податкового обліку, укладення угоди про податковий компроміс тощо), органи (особи), які уповноважені приймати чи погоджувати рішення і порядок прийняття такого рішення (одноособовий, колегіальний, за погодженням) – наприклад, про надання розстрочення податкового зобов'язання залежно від суми, строку тощо, про нарахування суми податкового зобов'язання непрямыми методами, місце здійснення тих чи інших дій – наприклад, розміщення податкових вимог на дошці податкових повідомлень тощо; додаткові елементи правил поведінки при притягненні до фінансової (податкової) відповідальності (строки давності притягнення до відповідальності, перебіг строків при нарахуванні пені, орган (особа), уповноважена приймати рішення про притягнення до відповідальності тощо).

Усі основні інститути, що складають податкове право, містять матеріальні та процесуальні норми-приписи, але такі інститути, як податково-зобов'язальне право і податково-деліктне право мають більш виражений матеріальний характер, тоді як податково-процедурне містить більше процесуальних (процедурних) норм-приписів.

Податкове право України містить значну кількість процесуальних норм, що забезпечують дієвий механізм реалізації державних

велінь з приводу сплати 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.

У теорії юридичного процесу можна виділити загальні категорії процесуального знання, які простежуються, необхідність у використанні яких назріває у податковому процесі. Вони уособлюють єдність судового, правозастосовного і право реалізаційного процесів.

До таких категорій повною мірою можна віднести: процесуальну відповідальність у податковому праві, провадження з додатковими гарантіями, спрощені провадження, доказування в податковому процесі, процесуальну угоду (інститут податкового компромісу), процесуальні строки, процесуальні документи, процесуальне представництво та ін.

Наприклад, провадження у справі про податкове правопорушення можна визнати спрощеним, зважаючи на незначну кількість норм процедурного характеру порівняно з юрисдикційними провадженнями інших юридичних процесів, а такі різновиди податково-виконавчих проваджень як провадження з погашення податкового боргу державних або комунальних підприємств, провадження з погашення податкового боргу у разі ліквідації платників податків, провадження з погашення податкового боргу при реорганізації платників податків – є провадженнями з додатковими гарантіями.

Процесуальні санкції у податковому праві вирізняються специфікою, що виявляється в значному використанні правових презумпцій, які ускладнюють порядок реалізації прав (повноважень) порушниками процедурних норм.

Позитивне податкове право містить ряд норм стосовно збирання, оцінки й використання доказів не тільки в рамках розгляду податкових спорів у порядку адміністративного оскарження, але й

норм, що конкретизують, доповнюють чи навіть містять спеціальні правила стосовно кримінально-процесуального чи іншого процесуального законодавства (правил іншого судочинства).

Принципи податкового процесу

Податковий процес це врегульований фінансово-правовими нормами порядок діяльності учасників податкових правовідносин (платників податків, податкових агентів і держави в особі уповноважених органів) та інших осіб, спрямований на ефективну реалізацію податково-зобов'язальних і податково-деліктних правових відносин.

До інших осіб можуть бути віднесені банки, спеціалісти, поняті та інші особи, що беруть участь в окремих податкових процедурах. Запропоноване визначення ґрунтується на широкому дослідженні теорій юридичного процесу, що формували представники теорії права й окремих галузевих юридичних наук.

Підтримуючи правореалізаційну (релятивну) концепцію юридичного процесу на противагу правозастосовній (теорія широкого юридичного процесу) і юрисдикційній (судовій), при формулюванні зазначеної дефініції виходить із таких принципів положень: процесуалізації можуть бути піддані не тільки складні форми реалізації права, але й прості (як правило, реалізація юридичних обов'язків).

Юридичний процес має місце за умови наявності розгорнутої та системної процесуальної регламентації відповідних відносин (діяльності); можливе існування процедур юрисдикційного характеру, які втім через їхню нерозвиненість не можуть бути визнані юридичним процесом; існує можливість якісного та кількісного розвитку правової процедури в юридичний процес, причому такій трансформації можуть бути піддані всі види юридичних процедур: правотворчі, матеріальні (регулятивні), процесуальні (юрисдикційні).

Процедура та процес – явища не різного порядку, будь-який юридичний процес має процедурний характер; порівняно невелика, але найбільш значуща частина діяльності зі сплати податків лежить

у площині позитивної ординарної правореалізації, тобто без втручання суб'єктів владних повноважень.

Змістовною характеристикою податкового процесу є його функціональна спрямованість на впорядкування процесу реалізації основних регулятивних й охоронних для податкового права відносин.

Отже, податковий процес не включає діяльність із прийняття податкових законів парламентом чи введення у дію місцевих податків місцевими радами. Ця діяльність належить до правотворчого (законотворчого) процесу.

Податковий процес здійснюється на принципах: публічності, імперативності, підконтрольності, адміністрування, таємності, одноособового прийняття рішень, здійснення владних повноважень у сфері оподаткування в рамках податкової процедури; обмеженого втручання у справи приватних осіб при здійсненні податкової процедури; юридичної заперечності 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

7.2 Структура і взаємодія елементів податкового процесу

У податковому праві, як втім у сфері інших, не процесуальних галузей права, тобто в рамках не юрисдикційних процесів, процедури тісно пов'язані з відносинами, на втілення яких вони спрямовані та багато в чому визначаються. Отже стадії податкового процесу збігаються зі стадіями реалізації податкового зобов'язання.

Доцільним є визнавати лише три стадії реалізації податкового зобов'язання, серед яких: стадія добровільного виконання пода-

ткового зобов'язання платником податку, стадія примусового виконання податкового зобов'язання, стадія притягнення до податкової (фінансової) відповідальності за скоєння податкового правопорушення.

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. Провадження та процедури різних стадій і самі стадії податкового процесу, можуть відбуватися паралельно.

Податковий процес складається з податкових проваджень, кожне з яких містить дві і більше податкових процедур. Усі податкові провадження за критерієм характеру зв'язку з податковим зобов'язанням можна поділити на облікове провадження (зв'язок якого з реалізацією податкового зобов'язання є опосередкованим) та всі інші провадження, які мають місце саме на стадіях реалізації податкового зобов'язання.

Друга група включає закріплені провадження, які можуть порушуватися лише на окремій стадії податкового процесу та наскрізні провадження, які можуть мати місце на будь-якій стадії реалізації податкового зобов'язання.

Таким чином податковий процес характеризується спрямованістю на два вектори.

Першому вектору відповідає провадження з обліку платників податків. Це провадження не включається до будь-якої стадії реалізації податкового зобов'язання. Воно, як правило, передусє здійсненню проваджень щодо добровільного чи примусового виконання податкового зобов'язання. Зняттям з податкового обліку платників податку – податковий процес завершується.

Провадження щодо обліку платників податку відбувається протягом всього податкового процесу паралельно з іншими стадіями

ми реалізації податкового зобов'язання.

Другим вектором податкових проваджень є вектор, спрямований на розвиток реалізації податкового обов'язку. Усі інші провадження, окрім облікового та наскрізних проваджень, мають місце на одному з етапів реалізації податкового обов'язку платників податків. Логічна послідовність цих етапів виглядає так.

Першим етапом є етап добровільної реалізації податкового зобов'язання. Два наступні етапи – етап примусового виконання податкового зобов'язання та етап притягнення до фінансової відповідальності потенційно співіснують паралельно, тобто правостворюючий юридичний факт у вигляді несплати податку є підставою для настання стадії примусового виконання податкового зобов'язання, що, у свою чергу, тягне притягнення винної особи до відповідальності. Але деякі податкові правопорушення (наприклад, несвоєчасне подання податкової декларації), викликаючи стадію притягнення до фінансової відповідальності, не є підставою для примусового стягнення податкового платежу.

7.3 Податкове провадження як головна структурна складова податкового процесу

Податкове провадження є головним структурним елементом податкового процесу. Під податковим провадженням варто розуміти комплекс взаємозалежних і взаємообумовлених податкових процедур, які поєднуються предметно-функціональною характеристикою, пов'язані з відповідними регулятивними чи охоронними податковими правовідносинами та спрямовані на досягнення єдиної мети – на реалізацію податкових зобов'язань.

Податкова процедура є системою дій учасників податкових правовідносин, спрямованою на досягнення правового результату (найближчої мети) у сфері оподаткування, модель якої (характер,

послідовність дій, часові межі, вимоги до фіксації, оформлення тощо) встановлена у нормативно-правовому акті.

Значної уваги вченими приділено обґрунтуванню незалежності податкового процесу від процесу адміністративного.

В основу аргументації, зокрема, покладено положення:

- адміністративний процес повністю вкладається в рамки процедур правозастосування; у податковому процесі найбільш значуща його стадія – стадія добровільного погашення податкового зобов'язання має переважно право реалізаційний характер;

- податковий процес, на відміну від адміністративного, є єдине ціле і спрямований на забезпечення виконання платником податків його податкового обов'язку;

- адміністративний процес спрямований або на організацію повсякденної роботи виконавчого апарата, або на забезпечення законних інтересів юридичних і фізичних осіб може бути поділений на управлінський процес, адміністративно-юрисдикційний процес та адміністративний процес як форму здійснення правосуддя; більшість податкових процедур і проваджень врегульовано Податковим кодексом України. Фінансова (податкова) відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, яка за суб'єктами, характером санкцій, порядком накладення, значенням вини при кваліфікації правопорушення та багатьма іншими ознаками кардинально відрізняється від адміністративної відповідальності, законодавець чітко розмежовує штрафи і пеню, що застосовуються до платників податків за вчинення правопорушень, встановлених у цьому законі, від адміністративних штрафів, встановлених Кодексі України про адміністративні правопорушення (КУпАП). Крім того, встановлена можливість самостійного нарахування штрафу платником податку-правопорушником, що не є характерним для адміністративної та для інших видів юридичної відповідальності;

- органи податкової служби, здійснюючи податковий контроль, мають у складі своїх повноважень і повноваження у сфері адміністративного контролю (нагляду), повноваження по притяг-

ненню до адміністративної відповідальності осіб, що вчинили правопорушення у сфері оподаткування, передбачені КУпАП.

Саме на межі адміністративних і податкових повноважень податкових адміністрацій стикається адміністративний процес із податковим.

7.4 Окремі аспекти захисту платників податків під час реалізації податкових проваджень

Провадження щодо ведення обліку платників податку

Першим податковим провадженням, яке посідає особливе місце у податковому процесі, оскільки безпосередньо не пов'язане з динамікою реалізації податкового зобов'язання, є податково-облікове провадження. Воно спрямоване на фіксацію та збір контролюючими органами інформації щодо правового статусу платників податку загального та спеціального (стосовно окремих видів податків).

Хоча облік платників забезпечує у подальшому можливість здійснення податкового контролю та визначає його ефективність, він є самостійним елементом податкового процесу.

Провадження щодо обліку платників податків включає такі процедури: взяття на облік або реєстрація платників податків, внесення змін до облікових даних платників податків, зняття з обліку платників податків.

Поняття взяття на облік та реєстрація платників податку розмежовується за критерієм обов'язковості здійснення активних дій платником податку з метою включення інформації про нього до бази даних податкової служби.

Класифікацій облікових процедур: за категоріями платників податків; за резидентським статусом платників; за часом реєстрації; у розрізі окремих видів податків.

Провадження на стадії добровільного виконання податкового зобов'язання

На першій стадії, стадії добровільного виконання податкового зобов'язання, можна виділити три види податкових проваджень: провадження з визначення суми податкового зобов'язання (процедура декларування, процедура визначення податкового зобов'язання контролюючим органом та змішана); провадження зі зміни строків сплати податку (коригуюче), яке є факультативним і включає процедури відстрочення, розстрочення податкових зобов'язань, відстрочення з використанням податкових векселів; податково-розрахункове провадження, яке включає процедуру сплати податку та процедуру відшкодування податку, яка, у свою чергу, складається з процедур повернення та заліку податку.

У процесі класифікації процедур декларування виділено такі види: щомісячні, щоквартальні, щорічні (за тривалістю звітного чи податкового періоду); з одноразовим визначенням суми податку (об'єкта оподаткування) та наростаючим підсумком (за характером / методом відображення у податковій декларації суми податкового зобов'язання); з використанням податкових декларацій, з використанням податкових розрахунків (за видом документа податкової звітності); процедури декларування в аспекті окремих видів податку.

Провадження на стадії примусового виконання податкового зобов'язання

На другій стадії, стадії примусового виконання податкового зобов'язання, можливо виокремити два податкові провадження – забезпечувальне та податкове виконавче провадження. Забезпечувальне провадження складається з процедур податкової застави, податкової поруки та адміністративного арешту активів платників податків.

До складу податкового виконавчого провадження включаються процедури направлення платника вимог про сплату податку, процедури стягнення податкового боргу. На цій стадії виділяються окрім загального податкового виконавчого провадження ще й про-

вадження з додатковими гарантіями, таких як: провадження з погашення податкового боргу державних або комунальних підприємств; провадження з погашення податкового боргу в разі ліквідації платників податків; провадження з погашення податкового боргу при реорганізації платників податків.

Провадження на стадії притягнення платників податків до податкової відповідальності

На стадії притягнення платників податків до податкової відповідальності виділено тільки одне провадження – провадження у справі про податкове правопорушення, в якому позначено дві процедури: процедура притягнення до податкової відповідальності платників податку (збору), податкового агента; процедура притягнення до податкової відповідальності осіб, що не є платниками податку (збору), податковими агентами.

Провадження у справі про податкове правопорушення починається передачею матеріалів справи про податкове правопорушення посадовій особі, уповноваженій накладати податкові санкції, а припиняється на стадії прийняття рішення.

Виконання прийнятого рішення здійснюється або добровільно платником податку в рамках податково-розрахункового провадження, або в порядку податкового виконавчого провадження одночасно із виконанням рішення про стягнення недоїмки.

Наскрізні податкові провадження

Поряд з провадженнями, що існують на окремих стадіях реалізації податкового зобов'язання, запропоновано виділення проваджень, які не можна віднести до тієї чи іншої стадії. Вони виникають на різних стадіях і здійснюються паралельно з провадженнями цих стадій, таким чином ніби пронизуючи увесь податковий процес. Тому запропоновано називати їх наскрізними.

До цих проваджень доцільно віднести податкове контрольне провадження та провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.

Класифікація податкових перевірок, серед яких виділено й перевірку стану збереження активів, що перебувають у податковій

заставі.

Контрольні питання

1. Принципи податкового процесу.
2. Взаємодія елементів податкового процесу.
3. Проведення з ведення обліку платників податку.
4. Проведення на стадії добровільного виконання податкового зобов'язання.
5. Проведення на стадії примусового виконання податкового зобов'язання.
6. Проведення на стадії притягнення платників податків до податкової відповідальності.
7. Наскрізні податкові провадження.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
4. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
6. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
4. Мартинюк В. П. *Податкове право* : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.
5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутченко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.
6. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.
7. Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів. *Право та інноваційне суспільство*. 2016. № 2 (7). С. 29-34.
8. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. 460 с.
9. Ханова Р. Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. Верховний суд України. 2021 р. URL. <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1108050/>
10. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 р. URL. https://biz.ligazakon.net/analytics/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv

Розділ 8

АДМІНІСТРАТИВНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

8.1 Поняття, сутність та принципи адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства

З моменту виникнення державного устрою основним засобом для забезпечення її життєдіяльності є податки як найбільш важлива та суттєва ланка економічних відносин. У розпорядженні держави повинна бути матеріально-фінансова база, необхідна для реалізації державою своїх функцій. Надзвичайно значимої для функціонування державної системи є сфера оподаткування. Стягнуті державою з суб'єктів податки, за встановленій у законному порядку ставкою, є засобом забезпечення соціальної політики. Основний метод, що використовується державою, заснований на вільній передачі грошових коштів платником податків державі. Практично кожен громадянин є учасником податкових правовідносин, виступає в якості платників податків, набуваючи при цьому не тільки певний обсяг прав, а й, відповідно, певний перелік обов'язків.

Проблема порушення податкового законодавства продовжує залишатися однією з найбільш поширених і складних завдань, тому правопорушники повинні нести адміністративну відповідальність за порушення встановленого порядку управління держави. Держава встановлює податки за допомогою видання відповідних правових актів, і все робить для того, щоб ці акти працювали якомога

ефективніше, всі учасники податкових відносин виконували, покладені законодавством обов'язки.

Кожен громадянин повинен виконувати покладений конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів. Це забезпечується різними механізмами впливу, в тому числі і заходами державного примусу, основним серед яких є юридична відповідальність.

Важливим правовим засобом регулювання економічних відносин платників податків з державою є адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків і зборів. Залежність державного бюджету від податкових надходжень робить таку відповідальність однієї з важливих складових системи податкових правовідносин і обґрунтовує її глибоку правову регламентацію.

Необхідність розмежування податкової та адміністративної відповідальності у сфері податків і зборів, визначення правової природи податкової відповідальності та формування єдиного інституту відповідальності в податковій сфері є гостро назрілою потребою практики.

Паралельне існування двох видів відповідальності за одні й ті самі діяння викликає серйозні питання у осіб, які застосовують право, це може привести до порушення конституційних прав і свобод громадян.

Для виявлення правової природи відповідальності у сфері податків і зборів необхідний теоретичний аналіз змісту категорії «юридична відповідальність». В результаті цього можна виділити специфічні риси та провести розмежування між відповідальністю податкової та адміністративної у сфері податків і зборів.

Даний підхід необхідний також у тому, що у національній правовій науці досі відсутня однаковість розуміння самої юридичної відповідальності.

Важливим елементом правового забезпечення стабільного функціонування державної системи є застосування правових засобів впливу, спрямованих на усунення порушення податкового законодавства та притягнення винних у порушенні до правової відповідальності.

Правовою підставою для застосування заходів впливу та притягнення до юридичної відповідальності є вчинення правопорушення, що представляє винну протиправну дія або бездіяльність.

Адміністративна відповідальність – вид юридичної відповідальності, яка виражається в застосуванні уповноваженим органом або посадовою особою адміністративного покарання до особи, яка вчинила правопорушення.

Адміністративна відповідальність має ознаками, властивими юридичній відповідальності взагалі. У той же час в законодавстві загальні ознаки юридичної відповідальності специфічно переломлюються стосовно до адміністративної відповідальності, закріплюються ознаки, характерні саме для даного виду відповідальності.

Характерна ознака адміністративної відповідальності є застосування органами виконавчої влади владно-розпорядчих функцій у своїй діяльності, враховуючи, що дані органи не пов'язані з правопорушником службово-підлеглими відносинами.

Таким чином, для настання реальної відповідальності необхідно, щоб були всі три її підстави. Перш за все, повинна бути норма, що встановлює обов'язок і санкцію за її невиконання. Потім може виникнути фактична підстава – правопорушення. При наявності норми та діяння, що її порушує, уповноважений суб'єкт у встановленому законом порядку має право призначити покарання за адміністративне правопорушення шляхом винесення постанови.

Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення, адміністративним правопорушенням визнається протиправна, винна дія (бездіяльність) фізичної або посадової особи, за яке законодавство про адміністративні правопорушення встановлюють адміністративну відповідальність.

Сутність адміністративної відповідальності полягає у впливі повноважного органу держави на особу, яка вчинила адміністративне правопорушення, а визнання особою, яка вчинила правопорушення, своєї провини і готовність понести покарання. Це є важливим моментом, у зв'язку з формуванням правосвідомості громадян про правомірність і справедливість покарання. Склад адміністрати-

вного правопорушення – адміністративний делікт тягне застосування заходів адміністративного примусу, одним із видів яких є адміністративні покарання.

Важлива риса адміністративної відповідальності полягає в тому, що її можна розглядати як сукупність матеріальних і процесуальних правовідносин, тобто матеріально-деліктних, викликаних вчиненням конкретного правопорушення, адміністративно-процесуальних, пов'язаних з необхідністю зібрати матеріали про правопорушення та особу, яка його вчинила, розглянути справу, винести законне, обґрунтоване та справедливе рішення, забезпечити його виконання.

Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків і зборів – це вид юридичної відповідальності, що виражається в застосуванні до фізичних і посадових осіб, які вчинили адміністративні правопорушення у сфері податків і зборів, адміністративних покарань.

1. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків і зборів є видом юридичної відповідальності і має всі ознаки, властиві юридичній відповідальності.

2. Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування є відповідальністю за правопорушення податкового законодавства. Суб'єктами адміністративної відповідальності у сфері оподаткування є фізичні особи (громадяни, посадові особи, фізичні особи-підприємці) у разі вчинення адміністративного правопорушення у зв'язку з невиконанням або неналежним виконанням своїх обов'язків.

3. Податкову відповідальність слід розглядати не як самостійний вид юридичної відповідальності, а в якості різновиду адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері податків і зборів.

4. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері податків і зборів – це вид юридичної відповідальності, що виражається в застосуванні до винних фізичних і посадових осіб, які вчинили адміністративні правопорушення у сфері податків і

зборів, адміністративних покарань врегульованих адміністративним законодавством.

Цілеспрямована та послідовна робота щодо забезпечення законності та встановленого правопорядку в державі, у сфері економіки, культури, ідеології, правове регулювання прав і свобод громадян, захист суспільства від адміністративних правопорушень без всього цього неможливо господарське та соціально-культурне будівництво на сучасному етапі розвитку суспільства. Поставлені завдання чітко розмежовані в законодавчо закріплених принципах адміністративної відповідальності.

Принцип законності, який є одним з основоположних принципів, поширюється на всі положення про адміністративну відповідальність, в тому числі на всі стадії провадження. Він полягає в тому, що особа, яка притягається до відповідальності не може бути піддана адміністративному покаранню та заходам забезпечення провадження у справі інакше як на підставах і в порядку, встановлених законом. Застосування уповноваженим органом або посадовою особою покарання та заходів забезпечення провадження має здійснюватися в межах їх компетенції.

У ході провадження у справах про адміністративні правопорушення всі рівні перед законом і судом. Ніхто не може піддаватися будь-якої дискримінації за ознакою походження, соціального, посадового і майнового стану, статі, раси, національності, мови, ставлення до релігії, переконань, місця проживання або з будь-яких інших обставин.

Презумпція невинності є одним з основоположних принципів, так як служить гарантією захисту невинної особи від адміністративного примусу. Особа підлягає адміністративній відповідальності тільки за ті адміністративні правопорушення, щодо яких встановлено її провина.

Особа, щодо якої ведеться провадження у справі про адміністративне правопорушення, вважається невинуватою, доки вину не буде доведено в порядку, передбаченому Кодексом України про адміністративні правопорушення, і встановлена постановою, що

вступила у чинність, судді, органу, посадової особи, які розглянули справу. Особа, яка притягається до адміністративної відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинність.

Принцип гуманізму передбачає, що адміністративна відповідальність повинна бути справедливою та гуманною, тобто адміністративне стягнення повинно призначатися з урахуванням характеру та шкідливих наслідків вчиненого адміністративного правопорушення, обставин вчинення, особистості фізичної особи, яка вчинила адміністративне правопорушення.

Адміністративне стягнення, що застосовується до особи, яка вчинила правопорушення, не може мати за мету заподіяння фізичних страждань або приниження людської гідності.

Принцип гласності провадження у справах про адміністративні правопорушення полягає в тому, що суд, органи (посадові особи), уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення, здійснюють провадження у цих справах відкрито.

Відповідно до Закону закрите виробництво здійснюється щодо справ, що містять відомості, що становлять державну таємницю, а також при задоволенні судом, органом (посадовою особою), уповноваженим розглядати справи про адміністративні правопорушення, клопотання особи, що посилається на необхідність забезпечення таємниці, відомостей про інтимні сторони життя фізичних осіб.

Об'єктивне зобов'язання, тобто адміністративна відповідальність за невинне заподіяння фізичною особою шкоди, не допускається. Винним в адміністративне правопорушення визнається фізична особа, яка вчинила діяння навмисно або з необережності. Кожна фізична особа, визнана винною у вчиненні адміністративного правопорушення, а також посадова особа, вина якої по відношенню до скоєного адміністративного правопорушення встановлена, підлягають притягненню до адміністративної відповідальності.

Недоторканність особи. Ніхто не може бути підданий адміністративному затриманню, приводу, доставлених до органів Національної поліції або інші державні органи, особистому огляду і

огляду речей, що знаходяться при фізичній особі або іншим заходам забезпечення провадження у справі про адміністративне правопорушення інакше як на підставах і в порядку, встановлених КУпАП.

Ніхто з осіб, які беруть участь у справі про адміністративне правопорушення не може зазнавати тортур, насильству, жорстокому або такому, що принижує людську гідність, поводженню.

Недоторканність приватного життя і охорона тасмниці. Недоторканність власності. Власність гарантується законом. Ніхто не може бути позбавлений майна інакше як за рішенням суду.

Незалежність суду (судді) і органу (посадової особи), уповноваженого розглядати справи про адміністративні правопорушення. Суди (судді) та органи (посадові особи), уповноважені розглядати справи про адміністративні правопорушення, розглядають їх в умовах, що виключають сторонній вплив.

Забезпечення прав на кваліфіковану юридичну допомогу. Кожен має право на отримання в ході адміністративного провадження кваліфікованої юридичної допомоги.

Свобода оскарження процесуальних рішень та оскарження процесуальних дій. Судовий захист прав, свобод і законних інтересів особи. Кожен має право на судовий захист своїх прав і свобод. Зацікавлена особа має право в порядку, встановленому законом, звернутися до суду за захистом порушених або оспорюваних прав, свобод чи охоронюваних законом інтересів.

Принцип досягнення об'єктивної (матеріальної) істини відноситься до числа основоположних принципів адміністративної відповідальності. Він безпосередньо впливає із завдань провадження у справах про адміністративні правопорушення. Реалізації цього принципу служать встановлення обставин, що підлягають з'ясуванню у справі, і визначення джерел доказів, встановлення обставин, що виключають можливість участі в провадженні у справі та розгляду справи, регламентація заяви відводів і клопотань та ін.

Характерним галузевим принципом адміністративного права

є принцип субординації, в свою чергу заснований на принципі законності, виключає конкуренцію різних джерел права.

Субординація виключає конкуренцію різних джерел в регулюванні одного і того ж аспекту оподаткування.

Виходячи з принципів адміністративної відповідальності, можна сказати, що основними функціями адміністративної відповідальності є:

1) штрафна (каральна), яка полягає в тому, що адміністративна відповідальність, з одного боку, є засобом кари правопорушника, а з іншого – засобом запобігання вчиненню нових правопорушень самим правопорушником (приватна превенція), і іншими суб'єктами права (загальна превенція). Кожна фізична особа, визнана винною у вчиненні адміністративного правопорушення, посадова особа, вина якого по відношенню до скоєного адміністративного правопорушення встановлена, підлягають притягненню до адміністративної відповідальності.

Каральна функція адміністративної відповідальності, як і інші функції, може здійснюватися стосовно кількох груп суб'єктів: фізичних осіб, посадових осіб. Основними способами здійснення каральної функції адміністративної відповідальності є: несприятливі наслідки і наявність стану притягнення до відповідальності. Самостійним заходом впливу, призначеної компетентним органом, є негативна оцінка адміністративного проступку.

2. Виховна – полягає в цілеспрямованому впливі на свідомість суб'єктів права для формування позитивного ставлення до права. Фізичній особі, яка вчинила адміністративне правопорушення, має бути призначено адміністративне стягнення, необхідне і достатнє для його виховання. Адміністративне стягнення не має на меті приниження людської гідності фізичної особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, або заподіяння фізичних страждань. Адміністративне стягнення, що накладається на посадову особу і фізичну особу-підприємця, не має на меті завдати шкоди діловій репутації.

3. Компенсаційна – полягає у відновленні майнового стану

суб'єктів права, порушеного в результаті вчиненого правопорушення.

4. Правозахисна функція полягає в створенні спеціального правового механізму, здатного захистити приватні інтереси громадян від владного свавілля державних органів.

5. Альтернативна функція адміністративної відповідальності проявляється в загальнодержавних інтересах. Держава об'єктивно зацікавлена в правовій регламентації особливих методів публічного впливу, не сполучених з застосуванням до громадян та посадових осіб спеціальних заходів фізичного або психічного примусу, власних кримінальному переслідуванню.

6. Превентивна (попереджувальна) функція, що спонукає юридичних і фізичних осіб до дотримання законодавства, яку необхідно розглядати в якості моральної акції, мета якої створити необхідні етичні передумови, здатні запобігти правопорушенню.

Значення принципів і функцій законодавства про адміністративну відповідальність полягає в тому, що порушення в залежності від характеру і суттєвості тягне визнання рішення у справі недійсним, скасування винесених в ході такого провадження рішень або визнання зібраних матеріалів, такими що не мають сили доказів.

8.2 Підстави настання адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування

Сутність адміністративного правопорушення визначається суспільною небезпекою. Законодавчо закріплюючи в нормах права обов'язкові правила поведінки, держава передбачає можливість застосування за порушення державного примусу.

Суспільна небезпека правопорушення обумовлює відповідальність за його вчинення. Якщо відсутня дана ознака, то це свідчить про відсутність правопорушення.

Основні елементи складу адміністративного правопорушення, в тому числі податкового, визначають його характеристику. У правовій літературі існують різні погляди на дефініцію складу адміністративного правопорушення. Від складу правопорушення залежить правова кваліфікація дії або бездіяльності і притягнення порушника до відповідальності.

Адміністративні правопорушення у сфері оподаткування є протиправні винні діяння, за які законодавством передбачена адміністративна відповідальність. Підставою для притягнення осіб до адміністративної відповідальності у сфері податків і зборів необхідні в сукупності чотири елементи складу адміністративного правопорушення, що мають свої особливості, які визначаються сферою оподаткування і зборів.

Склад правопорушення – це сукупність елементів, при наявності яких можливі юридична відповідальність і покарання.

Елементами правопорушення є: об'єкт, об'єктивна сторона (зміст делікту), суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Об'єктом адміністративного правопорушення є суспільні відносини, врегульовані нормами права і охоронювані заходами адміністративної відповідальності.

Видовими об'єктами правопорушень у податковій сфері є:

1. Відносини, що виникають з приводу сплати податків і зборів особами, на яких такий обов'язок покладено законодавством.

2. Відносини, що виникають у зв'язку із здійсненням податкового контролю. Порушення відносин, що виникають у зв'язку із здійсненням податкового контролю, розглядаються як порушення порядку управління. Однак, особливість податкового контролю, зокрема, в тому, що платники податків, податкові агенти та інші фізичні і юридичні особи, на яких податковим законодавством покладено обов'язки зі сплати та перерахування податків і зборів, зобов'язані також здійснювати ряд дій, які забезпечують можливість контролю за виконанням цих обов'язків.

Порядок сплати податків і зборів, порядок виконання інших обов'язків у сфері оподаткування, в тому числі обов'язки постано-

вки на облік у податковому органі, ведення податкового обліку, подання податкової звітності і інших є безпосереднім об'єктом податкових правопорушень.

Система передбачених нормами права ознак, що характеризують зовнішній прояв даного правопорушення становить об'єктивну сторону адміністративного правопорушення.

Даний елемент складу правопорушення є вкрай значним, оскільки тільки при точному нормативному описі об'єктивної сторони можливе виявлення легально закріпленого правопорушення та притягнення винної особи до адміністративної відповідальності.

Об'єктивну сторону проступку характеризують такі ознаки діяння: наслідок, причинний зв'язок між діянням і заподіяною шкодою, час, місце, спосіб, засоби та знаряддя вчинення проступку, окремі вчені відносять до ознак об'єктивної сторони ще й повторність, неодноразовість, злостивість і систематичність.

Об'єктивна сторона порушення податкового законодавства є зовнішню сторону поведінки платників податків, перш за все це протиправне діяння, дія чи бездіяльність, що посягають на суспільні відносини у сфері оподаткування, які охороняються адміністративним законодавством.

Головною ознакою об'єктивної сторони є діяння у формі дії або бездіяльності, яке заявляється законодавцем при визначенні адміністративного правопорушення.

Дія передбачає активну форму поведінки, а бездіяльність проявляється в пасивній формі у вигляді невиконання нормативних вимог.

Суб'єктний склад відносин у сфері оподаткування досить широкий. До суб'єктів таких відносин можна віднести: державу (муніципальні утворення) в особі відповідних органів; фізичні і юридичні особи, на яких податковим правом покладені певні обов'язки та надані певні права.

Суб'єкти адміністративного правопорушення визначені законодавством про адміністративну відповідальність. Суб'єкт адміністративного правопорушення – це особа, яка вчинила правопо-

рушення.

Адміністративне правопорушення у сфері оподаткування є універсальною підставою виникнення адміністративної відповідальності. Податкове правопорушення, на теоретичному рівні, має сенс розглядати тільки лише як складову частину комплексного поняття «адміністративне правопорушення». Одним з обов'язкових вимог при покладанні на особу адміністративної відповідальності є наявність всіх елементів складу правопорушення.

Під загальним об'єктом адміністративного правопорушення у сфері податків і зборів слід розуміти всю сукупність суспільних відносин, що складаються в процесі оподаткування і охоронюваних законодавством про адміністративну відповідальність.

У число обов'язкових ознак входить протиправне діяння у формі дії і бездіяльності, суспільно-шкідливі наслідки та логічна причинний зв'язок між ними. Більшість подібних правопорушень здійснюється шляхом бездіяльності, лише окремі адміністративні правопорушення у галузі податків і зборів – у формі дії. Склад адміністративного правопорушення, який зазіхав на відносини податкової сфери, відповідає складу податкового правопорушення є сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак.

Об'єкт правопорушення – інтереси держави; об'єктивна сторона-протиправні діяння особи, що виразилися в конкретних діях або бездіяльності, ігнорування норм податкового законодавства.

Відповідальність за вчинення правопорушень у податковій сфері, має всю сукупністю ознак, притаманних адміністративної відповідальності, що дозволяє зробити висновок про адміністративно-правову природу відповідальності за податкові правопорушення.

Протиправність адміністративного правопорушення податкового законодавства полягає в недотриманні правової форми даного діяння, винність полягає в скоєнні даного порушення навмисно або з необережності.

Тільки при наявності досконалого адміністративного законодавства, що визначає правопорушення, механізм реалізації правової

норми, яка закріплює адміністративну відповідальність за податкові правопорушення, ефективно застосовується у правозастосовній практиці.

8.3 Правове регулювання адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства

Відповідальність за адміністративні правопорушення у галузі податків і зборів є адміністративною і встановлюється тільки адміністративним законодавством.

Податкову відповідальність слід розглядати не як самостійний вид юридичної відповідальності, а в якості різновиду адміністративної відповідальності у сфері податків і зборів. Податкова відповідальність це підвид адміністративної і недоцільно її виділення в самостійний вид.

Адміністративне правопорушення у сфері податків і зборів є підставою для настання адміністративної відповідальності. Елементи і ознаки складу податкового правопорушення ідентичні ознаками та елементами складу адміністративного правопорушення в податковій сфері, тобто підставою відповідальності в даному випадку є комплекс нормативного, фактичного та процесуального елементів, головним з яких виступає фактичний елемент, тобто діяння, що містить ознаки адміністративного правопорушення у сфері податків і зборів.

Адміністративного правопорушення у сфері оподаткування, під яким пропонується розуміти винне протиправне діяння (дія або бездіяльність) учасників податкових правовідносин, яке порушує встановлені державою норми податкового законодавства, що є підставою застосування заходів адміністративної відповідальності.

Штраф як одна з можливих заходів відповідальності за податкові правопорушення не сприяє індивідуалізації та ефективності

покарання. У сфері адміністративної відповідальності за правопорушення податкового законодавства виправдано застосування всієї системи адміністративних стягнень.

Застосування стягнень повинно переслідувати мету не компенсаційно-відновного (це завдання вирішує стягнення недоїмки та пені), а карально-виховного характеру. Тому поряд з майновими санкціями цілком допустимо за правопорушення у сфері податків і зборів застосовувати весь спектр заходів адміністративно-правової відповідальності, включаючи стягнення особистого і організаційного характеру.

З метою ефективної реалізації адміністративної відповідальності за відмову у фінансуванні державної діяльності необхідно розширити систему адміністративних покарань, що застосовуються за адміністративні правопорушення у галузі податків і зборів, включивши поряд з адміністративним штрафом, попередженням, громадські роботи.

Встановлені законодавством про адміністративну відповідальність санкції за порушення податкового законодавства не в змозі забезпечувати превентивну функцію юридичної відповідальності. Дане положення призводить до того, що порушення встановлених правил, стає в економічному плані вигідним для порушника. На підставі цього видається доцільним збільшення меж санкцій за правопорушення у податковій сфері.

Оперативне застосування заходів адміністративної відповідальності до особи, яка вчинила правопорушення податкового законодавства, з одночасним виключенням будь-яких проявів беззаконня та свавілля відносно громадян і юридичних осіб неможливо без розробки модульного адміністративного законодавства, що відповідає вимогам законності, яка передбачає наявність високої якості юридичних норм про адміністративну відповідальність та їх суворе дотримання усіма суб'єктами права.

Перспективи вдосконалення законодавства про адміністративні правопорушення у податковій сфері повинні бути пов'язані з пошуком найбільш оптимальних форм адміністративно-

юрисдикційного захисту суспільних відносин у сфері податків і зборів від протиправних посягань, які потребують врахування досвіду всіх держав-членів ЄС в правовому регулюванні адміністративної відповідальності. Головним в цій діяльності є необхідність зближення законодавств з правового регулювання адміністративної відповідальності з попередньою оцінкою поточного стану правового регулювання даної сфери суспільних відносин в державах-членах ЄС.

Сучасний етап розвитку суспільства потребує суттєвого посилення правового співробітництва держав-членів ЄС у боротьбі з недобросовісними платниками податків та корупційними проявами, шляхом створення спільного механізму протидії правопорушенням податкового законодавства, який може зводитися до збільшення обміну інформацією щодо платників податків, посилення контролю за пересуванням товарів і послуг, правовому регулюванню фінансових операцій, оформлене відповідними міжнародними договорами.

Порушення порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 КУпАП)

Одна з найбільш застосовуваних статей при податкових перевірках.

Підставою для застосування штрафних санкцій є або повна відсутність податкового обліку на підприємстві, або порушення законодавчо встановленого порядку ведення податкового обліку.

За дане порушення накладається штраф. При повторному порушенні протягом одного календарного року, сума штрафу зростає.

Не вважається порушенням платником податків встановленого порядку ведення податкового обліку, якщо платник податків досяг податкового компромісу.

Несплата або сплата із запізненням узгоджених податкових зобов'язань (ст. 163-2 КУпАП)

У даному випадку настає адміністративна відповідальність за ненадання (надання з запізненням) платіжних доручень на перерахування узгоджених податкових зобов'язань.

Накладається штраф. Повторне таке порушення протягом одного календарного року призведе до збільшення розміру штрафу.

***Невиконання законних вимог посадових осіб
податкових органів (ст. 163-3 КУпАП)***

Суть порушення полягає в тому, що керівником або іншою посадовою особою підприємства були порушені законні вимоги працівника податкового органу. В тексті складеного адміністративного протоколу повинен бути обов'язково зазначений пункт (підпункт) Податкового кодексу України, що містить конкретні вимоги, які не були виконані. При розгляді цього протоколу посадові особи податкової служби повинні довести, що вимоги були пред'явлені саме їм, а вони, в свою чергу, відмовилися виконувати.

Відповідальність за ст. 163-3 КУпАП передбачає сплату штрафу, хоча в цій статті передбачена альтернатива штрафу – попередження. Повторне порушення протягом року збільшить штраф.

***Порушення порядку утримання та перерахування
податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей
про виплачені доходи (ст. 163-4 КУпАП)***

Суть порушень податкового законодавства у цій статті полягає в тому, що при виплаті доходу фізичній особі було не утримано податок на доходи фізичних осіб або утримано, але не перераховано до бюджету, а також у неповідомленні або несвоєчасному повідомленні податкової служби за встановленою формою про виплачені доходи фізичним особам.

Санкція за ст. 163-4 КУпАП передбачає сплату штрафу, а при повторному такому порушенні сума штрафу зростає.

У відповідності зі ст. 221 КУпАП розглядають справи про адміністративні правопорушення районні, районні у місті і міські суди України. До їх компетенції належить розгляд справ за статтями 163-1, 163-2, 163-3, 163-4 КУпАП.

Після того, як протокол про адміністративне правопорушення потрапив у відповідний суд, його повинні розглянути в 15-денний термін.

Це прямо впливає з норм ст. 276-277 КУпАП. Вся процеду-

ра розгляду, а також обставини, які повинні бути встановлені в ході розгляду справи, докладно описані в статтях 279-281 КУпАП.

Вінцем розгляду адміністративної справи по суті є винесення постанови суду. У постанові суддя дає остаточну оцінку діям особи, яка притягається до відповідальності (або навпаки бездіяльності), встановлює факт її вини або, навпаки, невинуватість, визначає міру адміністративної відповідальності, що прямо впливає з глави 23 «Постанова у справі про адміністративне правопорушення» КУпАП.

Постанова суду підлягає виконанню з моменту її винесення. Якщо притягнутий до адміністративної відповідальності з цим не згоден, то він може її оскаржити в загальному порядку.

Якщо в постанові про адміністративне правопорушення суддя прийняв рішення оштрафувати винного, то адміністративний штраф повинен бути сплачений у 15-денний строк з моменту вручення винному постанови про накладення штрафу, а в разі оскарження постанови з моменту відмови від розгляду скарги або відповідного звернення.

Штраф повинен бути сплачений самостійно через банківську установу. У разі відмови від добровільної сплати в силу вступає механізм примусового стягнення суми штрафу через виконавчу службу. Якщо відмовиться платити самостійно, то, як впливає зі ст. 308 КУпАП, сума штрафу може зрости вдвічі.

Контрольні питання

1. Поняття податкового правопорушення.
2. Склад податкового правопорушення.
3. Податкові правопорушення і порушення законодавства про податки і збори, що містять ознаки адміністративних правопорушень.
3. Адміністративні податкові правопорушення.
4. Суб'єкти адміністративних податкових правопорушень.

5. Суб'єктивна сторона податкових правопорушень.
6. Види адміністративних податкових правопорушень та відповідальність за їх вчинення.
7. Поняття та види проваджень про порушення законодавства про податки і збори.
8. Провадження у справах про податкові правопорушення.

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-Х. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
4. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-ІІІ. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
5. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
7. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 р. № 679-ХІV. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>
8. Про банки та банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-ІІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>
9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VІ. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VІ / URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.
2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.
3. Хатнюк Н. С. Система податкових правовідносин: проблеми теорії та практики правового забезпечення: монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2018. 464 с.
4. Мартинюк В. П. *Податкове право* : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 340 с.
5. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутченко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.
6. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. Авторів. Київ : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 2389 с.
7. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.
8. Мінаєва О. М. Адміністративні процедури вирішення податкових спорів. *Право та інноваційне суспільство*. 2016. № 2 (7). С. 29-34.
9. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія. Київ : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009. 460 с.
10. Ханова Р. Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. Верховний суд України. 2021 р. URL. <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1108050/>
11. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 р. URL. https://biz.ligazakon.net/analytics/197321_podatkov-pravoporushehnyya-nayvazhlyvsh-visnovki-sudv

Розділ 9

ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВАХ

9.1 Характеристика податкових систем США та держав Європейського Союзу

Податкові системи зарубіжних держав істотно відрізняються один від одного за основними економічними показниками, співвідношенню прямих і непрямих податків, рівню податкової культури платників податків та податкової дисципліни, заходам відповідальності за порушення податкового законодавства, джерел оподаткування. Ці особливості податків в кожній окремо взятій державі залежать від багатьох чинників: економічних, політичних, демографічних, соціальних, відіграють вирішальну роль в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу країни. У податковій теорії та практиці на сучасному етапі розрізняють ряд типів податкової політики.

Перший тип – високий рівень оподаткування, політика, що характеризується максимальним збільшенням податкового навантаження.

Другий тип – низьке податкове навантаження, коли держава максимально враховує не тільки власні фіскальні інтереси, а й інтереси платника податків.

Третій тип – податкова політика з досить істотним рівнем оподаткування як для корпорацій, так і для фізичних осіб. Компенсується для громадян країни з високим рівнем соціального захисту,

існуванням безлічі державних соціальних гарантій і програм.

В умовах високорозвиненої економіки кожен з цих типів податкової політики може бути застосований досить успішно.

Але в силу конкретних умов процес реалізації і реформування податкової системи в різних країнах йде по-різному, хоча тут можна углядіти деякі загальні закономірності, притаманні усім країнам:

- всі податкові системи складні для розуміння платників податків та для ефективного управління з боку податкових органів, що породжує способи ухилення від податків;

- приватне прибуткове оподаткування, як правило, характеризується несправедливістю розподілу податкового навантаження, тобто дуже часто однаковий дохід супроводжується різним рівнем оподаткування;

- податкові системи тяжіють до прямих податків.

Розглянемо особливості оподаткування найбільш важливих і займаних основну частку в бюджеті країни податків: податок на прибуток, прибутковий податок, ПДВ, відрахування на соціальні потреби держав США, Німеччина, Італія, Швейцарія, Великобританія, Франція, Швеція, Данія в порівнянні з Україною.

У Франції оподаткуванню податком на прибуток підлягає чистий прибуток, яка визначається з урахуванням сальдо щодо всіх операцій. Загальна ставка податку становить 34% (проте вона може підвищуватися до 42%).

Податок на прибуток корпорацій є одним із загальнодержавних податків Великобританії, ставка податку на прибуток становить 33%, причому на початку 80-х років ХХ століття вона досягла 52%, а на початку 90-х років – 35%. Таким чином, спостерігається поступальний процес зменшення податкового навантаження з цього виду податкового платежу.

Об'єктом оподаткування податку з корпорацій в Німеччині є прибуток компаній різних правових форм, існує обмежена і необмежена повинність з цього податку. З 2001 року ставка з податку на корпорації становить 25%, при цьому з оподаткованої бази ви-

ключаються численні резервні фонди, амортизаційні відрахування, пожертвування і представницькі витрати в межах норм.

В Італії діє так званий прибутковий податок з юридичних осіб. Цей податок пропорційний і сплачується за ставкою 36%. Податок на прибуток корпорацій отримав широкий розвиток і на американському континенті, де йому також притаманні свої особливості.

У США діє як федеральний податок, так і податок, що вводить тим чи іншим штатом. Податкові ставки коливаються від 15 до 39%, в залежності від розміру оподаткованого доходу. Таким чином, держава докладає зусиль для сприяння розвитку малого бізнесу. Ставки податку на прибуток, встановлені законодавством штатів, розрізняються і можуть носити як пропорційний, так і прогресивний характер. По податку на прибуток в США застосовуються різні пільги.

При обчисленні федерального податку база зменшується на величину штатного податку, застосовуються пільги, що стимулюють прискорену амортизацію, інвестиції, науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи. У США діють пільги, що стимулюють охорону навколишнього середовища. Такі пільги можуть бути надані суб'єктам економічної діяльності, наприклад, при використанні ними альтернативних видів енергії (сонячної, вітру). Разом з тим в США іноді застосовується механізм вилучення надприбутку у понад рентабельних суб'єктів (наприклад, в нафтовому бізнесі) через встановлення і введення податку на надприбуток.

У Швейцарії обкладенню податками на прибуток і капітал юридичних осіб підлягають юридичні особи, що мають офіс, або діючий орган управління. Максимальна ставка федерального податку на прибуток не може перевищувати 9,8% сумарного прибутку, податок є прогресивним і стягується за трирівневою шкалою доходів.

Важливе місце в системі податків в Швеції займає податок на прибуток корпорацій, ставка якого становить 28%, а в Данії встановлена в розмірі 34% і застосовується у відношенні як резидентів,

так і нерезидентів, крім того, при перекладі дивідендів за кордон компанії в Швеції повинні утримувати податок з загальної суми дивідендів за ставкою 30%.

У порівнянні з перерахованими вище країнами в Україні ставка податку на прибуток до 2008 року становила 24%, а в зв'язку з прийняттям антикризових заходів Кабінетом Міністрів України ставку знизили до 20%. В Україні цей податок діє з 1992 року, а регулюється Податковим кодексом України та офіційно називається «податок на прибуток організацій».

Податок на доходи фізичних осіб в Україні стягується з доходів, отриманих резидентами і нерезидентами на території України. Ставка податку для податкових резидентів становить 13%, при цьому держава дає право скористатися платникам податків пільгами у вигляді стандартних податкових вирахувань. Для порівняння: наприклад, в США прибутковий податок стягується «у джерела» під час отримання заробітної плати по ставки податку від 15 до 33% (має прогресивний характер оподаткування).

Прибутковий податок в Італії, як і в багатьох інших країнах, є одним з найважливіших джерел державних доходів. Ставка прибуткового податку збільшується в залежності від збільшення доходу. Має прогресивний характер оподаткування, ставки складають від 10 до 50%. Отримана сума податку зменшується потім на суму індивідуальних пільг, розмір яких залежить від складу сім'ї (чим більше сім'я, тим більше пільг), що сприяє демографічному росту в Італії.

У Німеччині прибутковий податок – це єдиний з спільних податків, які розподіляються між трьома рівнями влади, причому ставки шкал оподаткування прогресивні і коливаються від 0 до 51%. Оподатковуються всі доходи незалежно від характеру виникнення, але до кожної категорії застосовується свій відрахування.

Прибутковим податком з фізичних осіб в Швейцарії оподатковуються доходи резидентів або тимчасових резидентів, які здійснюють прибуткову діяльність в Швейцарії, максимальна ставка складає 11,5%. Ставки, за якими стягується прибутковий податок з

фізичних осіб, є прогресивними, найбільш сприятлива ставка застосовується до доходу сімейних пар, на відміну від інших платників податків, що є основним стимулом для зростання населення країни.

У Великобританії прибутковий податок з фізичних осіб стягується не з сукупного доходу, а по частинах, в залежності від джерела доходу, і кожна частина обкладається особливим порядком. Діють шість частин, причому деякі з них мають ще й внутрішню градацію доходів. Його сплачують всі представники населення Великобританії, що одержують дохід. Прибутковий податок стягується за прогресивною ставкою з усіх видів оподатковуваних доходів від усіх джерел. В даний час застосовуються такі ставки: 10, 22, 45%.

Ставки муніципального прибуткового податку в Швеції дещо відрізняються по регіонах і зазвичай складають 31%, національний прибутковий податок з доходів від роботи за наймом і від комерційної діяльності становить 25% для доходів, що перевищують 229 тисяч крон на рік.

Данія – країна з досить високим рівнем податків. Прибутковий податок включає в себе державний, муніципальний і церковний податки. Середня ставка муніципального та церковного податків становить 29,5%. Ставка державного податку диференційована залежно від доходу.

Потенційними платниками прибуткового податку у Франції є всі фізичні особи країни, а також підприємства і кооперативи, які не є акціонерними товариствами. Податок єдиний, вираховується по єдиній прогресивній шкалі, але разом з тим він бере до уваги економічні, соціальні, сімейні умови і вік кожного платника. Ставка прогресії – від 0 до 54% в залежності від доходів, принциповою особливістю є обкладення доходу не фізичної особи, а сім'ї.

Розглядаючи такий податок, як відрахування на соціальні потреби, можна відзначити, що в Україні до 2010 року роботодавці сплачували єдиний соціальний податок в розмірі 26%.

Для порівняння: в США доходи, що забезпечуються надхо-

дженнями внесків на соціальне страхування, постійно зростають, і їх сплачують підприємці та застраховані за однаковими ставками: 6,2% у вигляді відрахувань на соціальне забезпечення і 1,45% на безкоштовну медичну допомога. Крім того, з підприємців стягуються відрахування на допомогу з безробіття в розмірі 0,8% фонду заробітної плати. А компанії в Німеччині сплачують внески до фондів соціального страхування в розмірі 13%.

Важливе місце в Великобританії займають внески на потреби соціального страхування, що витрачаються на виплату пенсій та допомог. Ці внески сплачуються по одному з чотирьох класів. Заробляють менше 54 фунтів стерлінгів на тиждень повністю звільнені від сплати внесків, якщо ж зароблений дохід перевищує суму, то розмір внесків становить 2% від перших 54 фунтів стерлінгів і 9% з решти, але не більше 405 фунтів стерлінгів на тиждень. Внески за другим і третім класами сплачуються по твердим ставками – відповідно в 5,35 і 5,25 фунтів стерлінгів на тиждень. По четвертому класу внески сплачуються за ставкою в 6,3%.

Соціальний податок на заробітну плату носить прогресивний характер оподаткування у Франції, його сплачують роботодавці за ставками від 4,5 до 13,6%. А в Швеції платежі із соціального страхування складають 33% від суми всіх виплат працівникам. Такі податкові надходження забезпечують гідний рівень життя осіб пенсійного віку і малозабезпечених громадян.

У 1994 році в Данії був введений новий податок в соціальні фонди, ставка якого склала 7% від валової заробітної плати.

У податковій системі Італії відрахування на соціальні потреби становлять 35%, в Швейцарії 12,6%.

Ставки ПДВ в Україні складають 0% по товарах, що експортуються та ін. Операціям, 10% – по продовольчих товарах, товарам для дітей, продукції засобів масової інформації та книжкової продукції, ліків і лікарських засобів, а також виробів медичного призначення. Всі інші товари, роботи і послуги, які не обкладаються ПДВ за ставками 0 і 10%, оподатковуються за ставкою 18%. Наведено перелік операцій, які не підлягають оподаткуванню, що дає

платникам податків не в повному обсязі сплачувати податок.

Податок на додану вартість в Італії стягується за диференційованими ставками, яких в даний час п'ять (2% – пільгова, яка застосовується до товарів першої необхідності, 9% – основна, обкладається широке коло промислових виробів, 18% – підвищена, продукти харчування, бензин, нафтопродукти, 38% – підвищена, застосовується до предметів розкоші, 0% – застосовується до експорту товарів і послуг). У порівнянні з Україною в Італії більш лояльне розподіл податкового тягаря за рахунок використання такого переліку ставок.

У Швейцарії ПДВ був введений з 01 січня 1995 року. ПДВ – це податок на загальне користування і споживання. Тут існує три види стандартних ставок: 6, 5; 3; 2%. Існує перелік видів діяльності, які звільняються від оподаткування, і видів діяльності, що підлягають виключенню з оподаткування ПДВ.

У Великобританії ПДВ стягується в розмірі 15% на основну частину торгового обороту. Однак деякі види послуг взагалі не оподатковуються. В цілому він не представляє собою великих витрат для компаній, так як в основному лягає на приватних осіб. Відмітним моментом в оподаткуванні ПДВ у Великобританії є застосовувана одна ставка податку в порівнянні з податковими ставками по ПДВ, що стягуються від імені і на території України.

До відмінних рис французького оподаткування можна віднести стимулювання зростання вкладень в науку, оподаткування від перепродажу майна. Провідною ланкою бюджетної системи виступає ПДВ, де існує 4 види ставок: 19,6% – нормальна ставка на всі види товарів і послуг; 22% – гранична ставка на предмети розкоші, машини, алкоголь, тютюн; 7% – скорочена ставка на товари культурного побуту; 5,5% – на товари і послуги першої необхідності.

У Швеції стандартна ставка ПДВ дорівнює 25%, а знижена – 12% Встановлено для продовольчих товарів, послуг готелів і ресторанів та підприємств громадського транспорту. Платники податків сплачують податок між виходять і входять ПДВ, дана методика має схожість у визначенні ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, з

методикою визначення ПДВ в Україні.

Питома вага ПДВ в Німеччині в доходах бюджету дорівнює 28%, ставка податку становить 16%, основні продовольчі товари, а також книжкової та журнальна продукція обкладаються за зниженою ставкою 7%. А в США замість ПДВ діє податок з продажів стягується на рівні штатів за максимальною ставкою – від 8% і середньої – від 4 до 5%.

Підприємства Данії, які оперують матеріальними запасами, за які підлягає сплата ПДВ і мають річний оборот, що перевищує 20 000 датських крон, зобов'язані сплачувати ПДВ за ставкою 25%.

Навіть короткий огляд дає підставу для висновку, що податкова система кожної держави має свої особливості, обумовлені характером її розвитку, станом економіки, національними традиціями, суспільною психологією. Однак в будь-якому випадку вона повинна базуватися на такій організаційній основі, яка дозволили б їй функціонувати з найменшими витратами як для країни в цілому, так і для конкретного суб'єкта оподаткування.

У більшості країн Європейського Союзу радикальні реформи податкових органів були зроблені в 80-і роки. Ці реформи були найчастіше спрямовані на спрощення структури прибуткових податків шляхом вирівнювання ставок. Податкова політика переслідувала мети пом'якшення впливу податків на перекоси в економіці, вирівнювання умов функціонування господарюючих суб'єктів і спрощення податкової системи.

Вивчення досвіду побудови податкових систем в інших країнах, їх позитивний і негативний досвід дозволяють раціонально будувати податкову систему України. На прикладі моделей зарубіжних систем оподаткування можна зрозуміти, до чого в перспективі необхідно прагнути і чого уникати.

Слід враховувати, що для зарубіжних економічних систем характерні більш стабільні ціни, стабільний рівень зайнятості, складна законодавча система і правила звітності. Тому рішення про прийняття елементів тієї чи іншої системи оподаткування на практиці неминуче наштовхнеться на труднощі її впровадження, а тому

має бути досить зваженим і науково обґрунтованим.

9.2 Основні напрями податкового реформування в державах Європейського Союзу

Соціальна справедливість і трудова зайнятість населення є основними складовими відновлення економічного зростання і подальшого підйому економіки. Більш того, багато дослідників заявляють, що можливості подальшої конвергенції в ЄС будуть прямо залежати від вирішення проблеми зі створенням робочих місць, удосконалення роботи ринку праці в ЄС, а також досягнення достатнього рівня соціальної захищеності громадян.

Одним з безумовних способів вирішення цих та інших поставлених завдань є відповідне вдосконалення і підвищення ефективності національних податкових систем держав – членів ЄС, а також вироблення загальної стратегії податкової політики ЄС, спрямована на вирішення цих та інших пріоритетних завдань соціально-економічного розвитку.

Роль оподаткування полягає не тільки у фінансуванні державного бюджету. За допомогою ефективної податкової політики можна стимулювати економічне зростання, регулювати зайнятість, сприяти конкурентоспроможності економіки і соціальної справедливості. У планах на коротко і середньострокову перспективу політика оподаткування в країнах ЄС орієнтована на «розумне» оподаткування, що передбачає під собою ретельно опрацьовані національні податкові системи і оптимально гармонізоване законодавство ЄС в цілому.

Ключові напрями податкової політики країн ЄС для досягнення економічного підйому полягають в наступному.

1. Реформування системи прибуткового оподаткування. На даний момент в країнах ЄС розмір податкового навантаження на

заробітну плату фізичних осіб знаходиться на досить високому рівні. Тенденція показує зниження рівня оподаткування заробітної плати, зокрема, для певних груп платників податків, таких як, наприклад, низько дохідні верстви населення, що, на думку експертів, має мати позитивні наслідки для всіх країн-членів ЄС.

Зниження податкових ставок на заробітну плату передбачається компенсувати іншими податковими надходженнями, наприклад, за рахунок податків на споживання, перегляду податків на нерухомість, екологічних податків, а також за рахунок скорочення витрачання бюджетних коштів. Серед країн-членів ЄС тільки три країни збільшили податкове навантаження на заробітну плату за останні роки.

Наприклад, Болгарія збільшила свій прибутковий податок з фізичних осіб шляхом скасування неоподаткованого мінімального розміру доходу, а також розширення оподаткування процентних доходів і збільшення внесків до фондів соціального страхування. Латвія збільшила максимальні граничні значення для нарахування внесків до пенсійних фондів, а в Люксембурзі був введений новий додатковий прибутковий податок.

Всім держав (Бельгія, Болгарія, Естонія, Франція, Хорватія, Італія, Мальта і Великобританія) знизили прибуткове оподаткування в своїх країнах за допомогою переорієнтації оподаткування на певні групи населення і зниження податкового тягаря на низькооплачувані верстви населення і працівників, що мають дітей.

Іспанія, Франція, Австрія та Португалія взяли курс на загальне скорочення прибуткового податкового навантаження з фізичних осіб при одночасному підвищенні ставок для високооплачуваних категорій фізичних осіб, тим самим посиливши прогресивність шкали оподаткування. Дві країни (Латвія і Угорщина), які застосовують єдину фіксовану ставку прибуткового податку і перекладають тим самим основне податкове навантаження на низькооплачуваних працівників, оголосили про скорочення рівня прибуткового оподаткування, в тому числі шляхом зниження ставки з 24% до 23% в Латвії та з 16% до 15% в Угорщині.

Як видно, країнами ЄС були зроблені певні кроки щодо вдосконалення своїх податкових систем, однак це питання потребує подальшого розвитку. Наприклад, для створення робочих місць і підтримки зайнятості, що відповідає соціальним і економічним потребам, потрібно зниження податків на заробітну плату, коригування системи оподаткування приватної власності та житла.

Власне, тенденція податкової політики ЄС у відносини прибуткового оподаткування полягає в розширенні податкових відрахувань для дітей, сімей та індивідуальних підприємців, надання податкових кредитів фізичним особам, зниження рівня соціальних внесків для молодих працівників або навіть повне звільнення від їх сплати на перші кілька років роботи постійних працівників (покликане стимулювати роботодавців наймати більше молодий персонал), і заповнення бюджетних надходжень з прибуткового податку за рахунок перенесення основного навантаження на високооплачувані категорії громадян.

2. Стимулювання інвестиційної активності. Оподаткування являє собою механізм впливу на інвестиційну активність, оскільки впливає на вибір способів і місця розміщення інвестицій, співвідносячи розмір інвестованого капіталу і чистий дохід по здійснюваному проекту, в який були зроблені ці інвестиції. Оскільки розмір ставки податку на прибуток є дуже показовим в цьому зв'язку, і вона широко варіюється серед країн-членів ЄС, підсумковий рівень оподаткування залежить і від самої ставки податку та від інших положень податкового законодавства, що визначають податкову базу і підсумковий розмір сплачуваного податку.

Існують різні види податкових пільг (також застосовуються і в країнах ЄС), покликані стимулювати інновації, які, в основному, зводяться до наступних варіантів: надання податкових кредитів, застосування підвищеного коефіцієнта при обліку витрат на науково-дослідні розробки (НДР), звільнення прибутку від виробництва інноваційної продукції від оподаткування, прискореної амортизації капікладень в рамках НДР, звільнення від прибуткового оподаткування та внесків до соціальних фондів зарплати співробітників,

зайнятих в НДР.

Наприклад, досить широко поширене застосування на практиці так званої амортизаційної премії, що має на увазі одноразове списання первісної вартості основного засобу з подальшою амортизацією решти протягом строку корисного використання.

В даному випадку відбувається відразу зменшення оподаткованого прибутку на частину здійснених інвестицій на покупку основних засобів, що, зокрема, може відігравати вирішальну роль при прийнятті інвестиційних рішень. Певні дослідження в ЄС в даній області підтверджують пряму залежність між рівнем корпоративного оподаткування та інвестиційною активністю підприємств. Так, зниження ефективної граничної ставки податку на прибуток на 1 процентний пункт тягне за собою збільшення припливу іноземних інвестицій на 3%.

Підвищення цієї податкової ставки також тягне за собою негативний вплив на внутрішні інвестиції. Ефективна гранична ставка податку на прибуток впливає на рівень здійснюваних інвестицій в цілому, показує ступінь впливу на корпоративні інвестиції та визначення вигідності здійснення інвестицій для компанії при поточній встановленій ставкою податку на прибуток, тобто показує, чи буде компанія інвестувати більше (з огляду на можливу отримання додаткових прибутків) або, навпаки, менше (оскільки інвестування при існуючому рівні оподаткування робиться неприбутковим).

Розмір ефективної середньої податкової ставки характеризує середню податкове навантаження на який-небудь об'єкт оподаткування (наприклад, дохід) і являє собою співвідношення валового доходу до максимально можливої податковій базі, що, в підсумку, впливає на прийняття рішень компанії про місце розміщення своїх інвестицій. Наявність податкових пільг широко варіюється в різних країнах ЄС і має на увазі різні звільнення і виключення з оподаткування, а також способи надання таких пільг.

Податкові пільги щодо витрат на НДР є необхідними для економічного розвитку і зростання соціального добробуту. Однак

очікувані вигоди від таких витрат в перспективі видаються неясними для бізнесу, як і розмір очікуваних доходів від здійснення зазначених витрат. Відповідно, розмір витрат компаній на НДР в ЄС зараз знаходиться на рівні нижче очікуваного населенням і державою. Що, в свою чергу, породжує дискусії на тему вибору найбільш ефективного способу стимулювання державою витрат приватного бізнесу на НДР – або за допомогою податкових пільг, або за рахунок прямих субсидій держави компаніям на здійснення НДР.

Велика кількість нововведень в області податкових пільг НДР припадає на період з початку кризи до теперішнього часу і спрямовані як на заохочення компаній здійснювати безпосередньо витрати на НДР, так і на безпосередню комерціалізацію результатів проведених НДР (наприклад, режим оподаткування «патентних ящиків», що передбачає звільнення від оподаткування податком прибутку від реалізації інноваційних продуктів). Ці нововведення мали позитивний вплив на стимулювання припливу інвестицій в область НДР, хоча і не в тому обсязі, який очікувався на державному рівні.

Крім збільшення здійснюваних витрат на НДР очікувалося, що дані податкові пільги будуть стимулювати компанії до виробництва нових інноваційних продуктів (товарів і послуг), в тому числі і відповідають соціальним потребам суспільства.

На даний момент ведеться велика кількість дискусій на тему, наскільки виправдані дані податкові пільги, наскільки вони дійсно стимулюють компанії інвестувати кошти в НДР і розробку інноваційних продуктів, наскільки ефективні дані пільги в порівнянні з прямими субсидіями держави на цілі НДР.

Дійсно, оцінити реальний економічний ефект від застосування податкових пільг часто представляється скрутним в силу відмінності між країнами ЄС в методології розрахунку оподатковуваної бази і самих пільг, різних режимів оподаткування, а також неможливості оцінити додану вартість в кінцевому продукті за рахунок застосування НДР. Відповідно, очевидна необхідність перегляду існуючих податкових пільг по НДР з метою підвищення їх стиму-

люючого ефекту на економічне зростання і розвиток інновацій.

Для стимулювання інвестицій потрібна проста, зрозуміла і стабільна податкова система, що припускає скорочення адміністративних і бюрократичних витрат і сприяє створенню більш сприятливого інвестиційного середовища та вибудовування справедливої системи оподаткування в цілому. В даному напрямку були здійснені певні кроки. Відповідно до стратегії розвитку ЄС на період до 2025 року, питання стимулювання інвестицій в НДР надається особливе значення, як важеля, який дозволить дати істотний поштовх економічному та інноваційному зростанню і розвитку регіону.

За результатами 2019 року середній по ЄС розмір витрат на НДР становить 1.9% від ВВП; на першому місці Фінляндія – 3.2% від ВВП, далі: Данія – 3.1% від ВВП, Австрія – 3% від ВВП, Німеччина – 2.8% від ВВП. Відповідно до інвестиційного плану, розробленого Комісією ЄС, передбачається мобілізувати як мінімум 315 млрд. євро додаткових інвестицій в найближчі 3 роки і тим самим повернутися до докризового рівня інвестицій. За підтримки Європейського Парламенту та Європейської Ради, а також Європейського Інвестиційного банку та Європейського фонду стратегічних інвестицій вже почалося фінансування інвестиційних проектів в реальному секторі економіки, в тому числі і окремих проектів малого та середнього бізнесу.

Тенденція оподаткування в ЄС зводиться до скорочення бази оподаткування при одночасному її розширенні в певних випадках з метою стимулювання інвестицій та підвищення конкурентоспроможності з одного боку і скорочення можливостей для ухилення від оподаткування та скорочення неефективних податкових пільг з іншого.

3. Протидія ухилення від оподаткування. По даному напрямку передбачається ряд кроків, орієнтованих на вдосконалення співпраці між податковими та іншими адміністраціями країн в області протидії ухиленню від оподаткування та податкового шахрайства.

Більшість країн уже зробив певні заходи щодо посилення кооперації в цій галузі, які передбачають тісну співпрацю між подат-

ковими органами, поліцією та прокуратурою. Німеччина провела ряд спільних аудитів з Австрією і Хорватією і Нідерландами, в Бельгії проводиться робота на національному та міжнародному рівні з різними урядовими агентствами, Фінляндія продовжила впровадження середньострокового плану, розрахованого на виявлення і боротьбу з суб'єктами тіньової економіки. У ряді країн (Італія, Латвія, Литва, Польща, Словенія, Швеція) було введено законодавство, яке зобов'язує фізичних і юридичних осіб подавати інформацію в національні податкові органи про свої фінансові рахунки, відкритих за кордоном, а також зобов'язує за кордоном фінансові інститути повідомляти на територію держави, резидентом якої є така фізична або юридична особа, інформацію про їх закордонні активи і фінансових рахунках.

На початку 2016 року було підписано багатосторонню угоду між країнами-членами ОЕСР (в тому числі двадцятьма країнами зі складу ЄС: Австрія, Бельгія, Чехія, Данія, Естонія, Фінляндія, Франція, Німеччина, Греція, Ірландія, Італія, Люксембург, Нідерланди, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, Іспанія, Швеція і Великобританія), яка передбачає автоматичний обмін звітами в податковій сфері між країнами.

Крім того, була оголошена кампанія з протидії розмивання податкової бази та переміщенню доходів в низько податкові юрисдикції, в рамках якої було сформульовано 15 першочергових заходів, які полягають в наступному:

- Виявлення проблемних областей оподаткування віртуальної економіки.
- Усунення гібридних транскордонних схем.
- Удосконалення законодавства про оподаткування контрольованих іноземних компаній.
- Запобігання розмивання податкової бази шляхом посилення порядку віднесення процентних витрат на зменшення оподаткованого прибутку.
- Більш ефективна протидія недобросовісної податкової конкуренції, з пріоритетом прозорості угод і їх економічної суті.

- Запобігання недобросовісного використання положень законодавства про уникнення подвійного оподаткування.
- Запобігання ухилення від статусу постійного представництва іноземних компаній.
- Контроль за застосуванням правил трансфертного ціноутворення.
- Контроль за розмиванням податкової бази і переміщенням доходів в низько податковій юрисдикції.
- Впровадження правил щодо розкриття певної податкової інформації на обов'язковій основі.
- Розробка правил по складанню і розкриття інформації за угодами, які підпадають під положення трансфертного ціноутворення та міждержавний обмін інформацією.
- Впровадження більш ефективного механізму вирішення податкових спорів.
- Розробка міждержавних інструментів врегулювання двосторонніх податкових угод.

Таким чином, тенденції податкової політики в цій галузі на найближчу перспективу зводяться до посилення контролю за сплатою податків і зміцненню міжнародного співробітництва між різними відомствами держав-членів ЄС та іншими країнами, покликани сприяти підвищенню ефективності міжнародного оподаткування, досягнення прозорості угод транснаціональних корпорацій і компаній (в т. ч. обов'язковий обмін податковими відомствами інформації про глобальні доходи і сплачені податки таких компаній, починаючи зі звітності за 2019 рік).

Заходи удосконалення податкової політики в державах ЄС зараз носять все більш комплексний і різноманітний характер, націлений на стимулювання економічного зростання по всіх можливих напрямках. Особливо слід виділити активізацію заходів податкового стимулювання за трьома основними напрямками: реформування системи прибуткового оподаткування (підтримка низько забезпечених верств суспільства і сімей з дітьми); стимулювання інноваційної активності всіх секторів економіки, включаючи підп-

риємства малого і середнього бізнесу; протидія ухиленню від оподаткування та посилення міждержавних кооперації і співробітництва в цій галузі.

Дані напрями залишаються пріоритетними на найближчу перспективу і покликані сприяти економічному підйому регіону і сприяти виходу з економічної рецесії.

9.3 Заборона дискримінації в податковому праві як форма захисту платника податків: досвід Європейського Союзу

Режим недискримінації передбачає, що «кожна держава має право на надання суб'єктам його національного права з боку держави-партнера таких умов оподаткування, які не гірше умов, що надаються цією державою суб'єктам національного права інших країн».

Принцип заборони дискримінації грає важливу, якщо не визначальну, роль у багатьох галузях і інститутах права, наприклад, в конституційному праві, європейському праві, інституті захисту прав людини, торговому праві. Безпосереднє відношення він має і до податкового права. З практичної точки зору, важливим прикладом того є норми права ЄС про заборону дискримінації, а також положення статті 24 Модельного конвенції ОЕСР щодо податків на доходи і капітал (далі – МК ОЕСР).

У названих сферах «недискримінаційного права» залишається багато відкритих питань, наприклад, позиції Суду ЄС про остаточність збитків або відповідно режимів корпоративного оподаткування статті 24 МК ОЕСР.

Інші проблеми з'явилися досить недавно, внаслідок активного правотворчості на рівні ОЕСР, наприклад, проекту BEPS. Подвійне оподаткування ставить два питання: доступу до ринку і рівності на ринку, в залежності від того, створена проблема державою

резидентства (а значить, доступом на ринок) або державою, в якому знаходиться джерело доходу (питання ринкового рівності). МК ОЕСР є важливим джерелом податкового права, що встановлює правові основи заборони дискримінації. Її стаття 24 містить норми, спрямовані на усунення податкової дискримінації, і підстави, які держава не може використовувати для дискримінації з метою оподаткування.

Стаття 24 забороняє дискримінацію за ознакою національності (частина 1) і містить аналогічні норми в захист осіб без громадянства. Відносно постійних представництв стаття 24 говорить про те, що оподаткування постійним представництвом яке підприємство однієї Договірної Держави має в іншій Договірній Державі, не повинно бути менш сприятливим у цій другій Державі, ніж оподаткування підприємств цієї другої Держави, які здійснюють таку ж діяльність.

Крім того, відсотки, роялті та інші виплати, що сплачуються підприємством Договірної Держави резиденту другої Договірної Держави, з метою визначення оподаткованого прибутку такого підприємства підлягають вирахуванню за тих же умов, за яких вони сплачувались резиденту першої згаданої Держави.

З різних причин, але перш за все по тій, що двосторонні податкові угоди спрямовані на більш низький рівень інтеграції порівняно, наприклад, з Європейським Союзом, стаття 24 МК ОЕСР, по думці, що склалася в літературі, охоплює тільки пряму дискримінацію (чи дискримінацію *de jure*).

Принцип пропорційності означає, що заходи, які застосовуються державою, повинні мати ефект, пропорційний цілям, які прагнули досягти при їх введенні. Так, в рішеннях у справах Комісія проти Бельгії та *Vachmann*.

Суд ЄС хоча і визнав дискримінаційною мірою надання Бельгією податкових пільг на доходи, одержувані тільки в цій державі, проте вважав її виправданою, оскільки вона була спрямована на збереження стабільності діючої національної податкової системи та ефективності її функціонування. Повноваження щодо опода-

ткування є необхідною умовою гарантії внутрішнього суверенітету і зовнішньої незалежності держави. Зрозуміло, що без здатності залучати податкові доходи в бюджет сучасна держава не досягне жодної економічної або політичної мети.

Тому, як ми вже неодноразово говорили, не дивно, що обмеження повноважень в сфері оподаткування за допомогою Європейських договорів є дуже складною темою для держав-членів. На відміну від непрямих податків, прямі податки залишаються мало порушеними позитивної інтеграцією, і основний вплив на їх інтеграцію надає практика Суду ЄС.

Для виправдання прямої дискримінації необхідний суворий тест на порівнянність. Тільки якщо всі характеристики правовідносин між платниками податків та інших обставин справи, за винятком національності (частини 1, 2 статті 24 МК ОЕСР) або резидентства (частини 3, 4, 5 статті 24 МК ОЕСР) ідентичні, то тоді національність / резидентство і є єдиним можливим поясненням різних правових режимів.

Простіше кажучи, всі критерії, які застосовуються в національному праві для забезпечення дотримання різних правових режимів, не забезпечують порівнянність, поки закон прямо не використовує критерій національності або резидентства. Відповідно до цього підходу «суворої порівнянності» кожне має значення для справи відмінність розглядається з точки зору порівнянності, що має виключати можливість правдивості для дискримінації.

У податковому праві ЄС порівнянність в процесі негативної інтеграції (основним інструментом якої є практика Суду ЄС) може оцінена з двох різних точок зору: по-перше, виходячи з підходів режиму найбільшого сприяння та обмеження переваг, і по-друге, з позиції судової практики по конкретних справах, найбільш відомі з яких будуть приведені нижче.

1. Режим найбільшого сприяння і обмеження переваг. Застосовуючи режим найбільшого сприяння, Суд ЄС вважав, що переваги, надані громадянам або компаніям держави-члена на підставі двостороннього податкового угоди, укладеної цією державою з

іншою державою-членом, не поширюються на всіх громадян ЄС, але тільки на тих з них, які реалізуючи одну з основних свобод, виявилися в ситуації, яку можна порівняти з аналогічною для громадян першої держави-члена.

У справі *Saint-Gobain* Суд поширив дію двох двосторонніх податкових угод між державами-членами ЄС та третьою країною (Швейцарією) на компанію-нерезидента, яка опинилася в ситуації, яку можна порівняти з компаніями-резидентами.

2. Встановлення порівнянної ситуації.

У судовій практиці Суду ЄС ключовим моментом є вибір «не мігранта», який може служити належним об'єктом порівняння: від цього вибору залежить оцінка того, чи був податковий режим, встановлений для «мігранта» менш сприятливим. Практика Суду розглядає це питання з двох позицій: держави-члена, в якому заснована компанія, і держави перебування: 1) справи про недискримінації в «домашньому державі» (*home-State non-discriminatory cases*), в яких обмеження стосуються резиденту, який, реалізуючи одну з основних свобод, зайнявся транскордонної діяльністю.

У подібних ситуаціях порівнянність легко встановити, взявши до уваги ситуацію іншого резидента, який в подібній ситуації не став займатися транскордонної діяльністю.

Прикладами сфер, в яких Суд аналізував порівнянність резидентів і нерезидентів, є: а) звільнення від подвійного оподаткування дивідендів (справи *Manninen*, *Lenz*, *FII-GroupLitigation*), де платники податків-резиденти, що інвестували в національні компанії, виявлялися в ситуаціях, які можна порівняти з резидентами, інвестували в іноземні компанії; б) залік пенсійних внесків, зроблених в інших державах-членах (справи *Bachmann*, *Wielockx*): громадяни, які сплачували внески у своїх країнах, порівнювалися з громадянами, які сплачують їх в інших державах-членах; в) оподаткування прибутку дочірніх компаній (*Cadbury-Schweppes*), послуг, що надаються іноземними компаніями (*Eurowings*); г) залік транскордонних збитків.

Найяскравішим прикладом з цього питання стала справа

Marks & Spencer. У зазначеній справі Суд ЄС постановив, що відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (далі – ДФЕС) основні свободи вимагають від держави-члена ЄС, в якому є резидентом материнська компанія, дозволу на зменшення оподаткованого прибутку на суму збитку, якщо іноземне залежне суспільство вичерпало всі можливості, доступні в його державі, для себе або третьої сторони, взяти до уваги такі збитки в минулому, сьогодні або майбутньому (тобто такі збитки є остаточними).

У справі Marks & Spencer виявився вирішальним саме аргумент про те, що інших можливостей зарахувати збитки закордонних дочірніх компаній не існувало. Суд ЄС вказав, що обмеження можливості обліку при оподаткуванні групи компаній збитків підконтрольної компанії, заснованої в іншій державі ЄС і не здійснює торговельної діяльності в державі основною компанією, є обмеженням свободи установи, оскільки ставить у нерівне становище дочірню компанію-резидента і нерезидентних дочірню компанію.

Таке обмеження допустимо тільки з метою захисту публічного інтересу або досягнення цілей Договору про Європейський Союз. Компанія Marks & Spencer спробувала використовувати існуючі на той момент британські правила про заліку збитків для компенсації збитків їх бельгійського та німецького філій і зниження оподаткованої бази в Великобританії. Ці правила обмежували можливість компенсації для компаній – британських резидентів і британських філій компаній-нерезидентів.

Суд ЄС вказав, що якщо в державі, в якому заснована материнська компанія, дозволено перенести збитки, понесені членом групи, заснованому в цій державі-члені, для зменшення своїх податкових зобов'язань, воно повинно запропонувати ту ж саму можливість дочірньому суспільству, розташованому в іншій державі - членів, якщо всі інші можливості заліку були вичерпані; 2) другою групою справ є справи про недискримінацію в державі перебування (host-State discriminatory cases):

а) справи про компанії та їх структурних підрозділах. Серйозним поштовхом до розвитку судової практики з питань прямого

оподаткування стало рішення Суду ЄС у справі *Avoir Fiscal*. Це одне з найбільш ранніх податкових справ з посиланням на свободу установи, в якому Суд ЄС вперше ухвалив, що ні прагнення держави заохочувати інвестиції всередині країни, ні відсутність достатньої податкової гармонізації в межах ЄС, не можуть служити аргументом для дискримінації за національною ознакою, а правила оподаткування повинні бути єдиними як для компаній-резидентів, так і нерезидентів;

б) справи, в яких Суд ЄС виходив з критерію «резидент – нерезидент». В європейській літературі присутній точка зору про те, що застосування різних податкових режимів щодо національних та транскордонних ситуацій невід’ємно притаманне прямому оподаткуванню.

Основні свободи згідно актуальною практиці Суду ЄС накладають заборону не тільки на відкриту дискримінацію, але і на всі приховані форми дискримінації, наприклад, що впливають з державної власності. Це має перш за все велике значення для податково-правових норм: основний принцип податкового права полягає в тому, щоб вимоги про сплату податків висувалися, що не виходячи з громадянства, а виходячи з того, є ця особа резидентом чи нерезидентом.

Для резидентів діє назване вимога, як правило, на доходи платника податків від діяльності по всьому світу (так званий принцип універсальності). Тут в основі лежить теза про те, що резидент конкретної держави регулярно створює основну частину свого доходу в цій державі, від чого отримує вигоду економічна, соціальна, культурна інфраструктура. Ця особа повинна також робити внесок в пов’язані з цим державні витрати пропорційно своїми можливостями.

При цьому повинні враховуватися всі індивідуальні обставини, в тому числі особистого і сімейного характеру. Найкраще для держави, стягувати податки, підходить держава проживання особи, оскільки тут знаходиться центр життєвих інтересів, підкреслив Суд ЄС в своєму відомому рішенні по справі *Schumacker*.

Для нерезидентів податковий обов'язок згідно територіальним принципом часто обмежується наступним чином. Держава, в якому створено дохід, утримує відповідну частину незалежно від того, де і в якому обсязі подана рекомендація щодо оподаткування загальносвітовий дохід.

Держави-члени регулярно звертаються до того аргументу, що національні заходи в області податкового права, які різняться за місцем проживання або за місцем інвестицій, не повинні вступати в конфлікт з основними свободами, як це не співвідносні категорії. Цьому заперечив Суд ЄС у вказаному рішенні по справі Schumacker. З одного боку, Суд підкреслив, що по відношенню до прямих податків обставини, в яких знаходяться резиденти і нерезиденти, зазвичай непорівнянні.

З іншого, для резидентів і нерезидентів виникає порівнянна ситуація, коли нерезидент отримує у відповідній державі весь свій дохід. Особливо гостро питання постає, коли працівник проживає в одній державі, а працює в іншій. Ще сильніше аргумент порівнянності резидентів і нерезидентів при так званому мінімальному неоподаткованому доході або щодо витрат, пов'язаних з отриманням доходу. Тут резиденти і нерезиденти регулярно опиняються в порівнянній ситуації, оскільки податкові пільги пов'язані з доходами, які, на відміну від особистих і сімейних обставин, для обох груп об'єктивно є однаковими.

Аналогічним чином складається ситуація з господарськими товариствами. Тут вирішальним фактором є місце знаходження або приналежність до принципу верховенства права конкретної держави. Товариства, які мають місце реєстрації або орган управління яких перебуває в державі-члені ЄС, згідно зі статтею 49 ДФЕС вправі здійснювати свою діяльність в інших державах через філії, представництва або дочірні товариства. Оподаткування дочірнього суспільства відбувається за законодавством держави, в якому воно є резидентом.

Судова практика в частині свободи переміщення капіталу згідно зі статтею 63 ДФЕС з урахуванням деяких відмінностей в

процесі докази складається за аналогією з податковим правом щодо свободи вибору місця установи. Тут також діє заборона відкритої або прихованої дискримінації. Розглянуті справи показують, що оцінка порівнянності є основною проблемою при розгляді справ про пряме оподаткування. Транскордонна операція в загальному порівнюється з аналогічною «домашньою» угодою. Хоча таке «вертикальне порівняння» визнається надійним стандартом для зіставлення з метою встановити, чи веде національна міра до дискримінації, спірним є питання про те, чи необхідна для союзного права також «горизонтальна порівнянність», тобто порівняння двох транскордонних ситуацій по операціях.

У літературі допускається, що основні свободи вимагають від держав-членів забезпечення рівного правового режиму для нерезидентів з національними дочірніми товариствами і нерезидентів з національними постійними представництвами.

Суд ЄС однозначно вказав на те, що «держави-члени вільні визначати умови та рівень оподаткування для різних типів підприємств, обраних національними компаніями або асоціаціями, що діють за кордоном, за умови, що правовий режим цих компаній або асоціацій не є дискримінаційним у порівнянні з таким для аналогічних національних підприємств.

Судовим органам при виявленні відмінностей у правовому регулюванні необхідно проводити «тест на дискримінацію» за наступними пунктами, відповідаючи на наступні питання:

1) чи є дві ситуації порівнянними. При цьому порівняно підлягають фактично здійснена транскордонна ситуація з гіпотетичною ситуацією всередині держави або фактична транскордонна ситуація з гіпотетичної транскордонної ситуацією;

2) чи є в даній ситуації об'єкт порівняння (компаратор);

3) чи застосовуються різні правила до порівнянним ситуацій або однакові правила по відношенню до різних ситуацій;

4) чи використовуються в даному випадку заборонені підстави дискримінації або можливо підібрати критерії виправдання дискримінації;

5) чи відповідають виправдані дискримінаційні заходи принципам пропорційності і розумності.

Незважаючи на суперечливу риторику Суду ЄС не можна заперечувати, що майже всі рішення на предмет сумісності національних податкових норм з основними свободами засновані на дискримінаційне аналізі незалежно від того, чи утворює оспорювана норма частина податкової системи держави-члена, в якому платник податків є резидентом, або держави-члена, в якому створено дохід.

Контрольні питання

1. Податкові системи зарубіжних держав.
2. Основні напрями податкової політики країн ЄС.
3. Стимулювання інвестиційної активності.
4. Заходи удосконалення податкової політики в державах ЄС

Рекомендовані нормативно-правові акти та література для підготовки до семінарського заняття, написання рефератів

Основні нормативно-правові акти

1. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
4. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
5. Основи законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 14.01.1998 р. № 16/98-ВР. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/16/98-%D0%B2%D1%80#Text>
6. Договір про Європейський Союз. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_029#Text

7. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

8. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011

Додаткова література

1. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка, Н. А. Маринів. Харків : Право, 2019. 440 с.

2. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

3. Право Європейського Союзу : підручник / за заг. ред. В. І. Муравйова. Київ : Ін Юре. 2015. – Кн. 4 : Матеріальне право Європейського Союзу. 2016. 400 с.

4. Науково-практичний коментар Податкового Кодексу України. Т. 1. Безрутенко С.М., Клименко О.І., Овчаренко А.С. Київ: Видавничий дім «Професіонал». 2011. 928 с.

5. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. авторів. Заг. редакція В. Я. Мацюка. Київ : ЦНПЛ, 2020. 312 с.

6. Ханова Р. Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. Верховний суд України. 2021 р. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/zmi/1108050/>

7. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. 04.08.2020 р. URL: https://biz.ligazakon.net/analitics/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv

Ковалів Мирослав Володимирович,
кандидат юридичних наук, професор; **Єсімов** Сергій Сергійович,
кандидат юридичних наук, доцент; **Проць** Іванна Миколаївна,
кандидат юридичних наук, доцент; **Лозинський** Юрій Романович,
кандидат юридичних наук; **Скриньковський** Руслан Миколайович,
кандидат економічних наук, професор; **Кайдрович** Христина
Іванівна, кандидат економічних наук, доцент

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ ЗАХИСТ ПРАВ
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Навчальний посібник

Видано в авторській редакції
Комп'ютерне складання та макетування – Іванна ПРОЦЬ
Відповідальний за випуск – Олег ДУК

Підписано до друку 01.07.2021 р.
Формат 60×84/16. Папір офсетний. Ум. друк. арк. 13.95.
Наклад 100. Зам. № 64/01-07

Видавництво “СПОЛОМ”. 79008 Україна,
м. Львів, вул. Краківська, 9. Тел. /факс: (380-32) 297-55-47.
E-mail: spolom_lviv@ukr.net. Свідоцтво суб'єкта видавничої
діяльності: серія ДК, № 2038 від 02.02.2005 р.

Друк ФОП Гуменецький М. В. 81630 Львівська обл.,
Миколаївський р-н, с. Гонятичі, вул. Польова, 10.
Свідоцтво фізичної особи підприємця: № 083613 від 18.08.2008 р.