

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра міжнародного, європейського права та цивільно-правових  
дисциплін

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**  
Зі спеціальності 081 "Право"

Тема: "Досудове врегулювання податкових спорів"

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ к.ю.н. Завгородня В.М.  
(підпис)

Керівник проекту \_\_\_\_\_ к.ю.н. Завгородня В.М.  
(підпис)

Виконавець

студентка групи Ю.мз.-83 с. \_\_\_\_\_ Мельник Н.М.

Суми - 2019

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>	<b>3</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ І ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ІНСТИТУТУ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Поняття досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.....</b>	<b>11</b>
<b>1.2. Юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків під час досудового врегулювання податкових спорів .....</b>	<b>23</b>
<b>1.3. Європейські принципи належного врядування у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень.....</b>	<b>31</b>
<b>1.4. Юридична відповідальність контролюючого органу та його посадових осіб у сфері досудового захисту прав і законних інтересів платників податків .....</b>	<b>40</b>
<b>РОЗДІЛ 2. ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ.....</b>	<b>51</b>
<b>2.1. Класифікація способів та форм захисту прав платників податків...51</b>	<b>51</b>
<b>2.2. Процедура адміністративного оскарження.....57</b>	<b>57</b>
<b>2.3. Податковий компроміс як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів .....</b>	<b>68</b>
<b>РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ .....</b>	<b>77</b>
<b>3.1. Удосконалення процедури адміністративного оскарження .....</b>	<b>77</b>
<b>3.2. Перспективи законодавчого запровадження інституту медіації як способу досудового вирішення податкових спорів в Україні .....</b>	<b>84</b>
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>95</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>101</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

USAID	- United States Agency for International Development
ДФС України	- Державна фіскальна служба України;
ДПС Україн	- Державна податкова служба України;
КАС ВС	- Касаційний адміністративний суд у складі Верховного суду;
Керівні принципи №15	- Керівні принципи № 15 для кращого виконання наявної Рекомендації щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами— приватними особами;
КМУ	- Кабінет Міністрів України;
ПК України	- Податковий Кодекс України;
Рада	- Рада бізнес - омбудсмена.

## ВСТУП

За 23 роки аудиторської діяльності мною було вирішено близько 100 податкових спорів. Зазвичай при обговоренні порядку вирішення податкового спору пропоную платникам податків наступні етапи вирішення податкового спору:

I Досудовий, який складається з:

1. написання заперечень до акту перевірки, складеного органом державної фіскальної служби;

2. адміністративне оскарження до органу вищого рівня, тобто написання скарги до ДПС України до якої додається клопотання про відкритий розгляд скарги платника податків;

3. одночасно надсилається скарга до бізнес-омбудсмена з проханням розглянути скаргу та бути присутніми під час розгляду скарги платника податків в ДПС України.

II Судовий розгляд, тобто звернення з адміністративним позовом до адміністративного суду.

В більшості випадків платники податків вважають дії по написанню заперечень до акту перевірки та скарги до ДФС України марним витрачанням часу та ресурсів. І вони мають рацію. Із складених мною близько 100-та заперечень до актів перевірок тільки 5-ть було частково задоволено. Відбулося це внаслідок наявності грубих арифметичних помилок в акті перевірки. Зі близько 100-та надісланих скарг до ДФС України було задоволено тільки 4 скарги. Причому, в 2008 році було написано 9-ть абсолютно тотожних скарг по ТОВ "Р", змінювався тільки місяць обліку. Юридичні факти та аргументи були абсолютно тотожними. У задоволенні 8 скарг було відмовлено, одну скаргу було задоволено. Рішенням адміністративних судів більше 90 відсотків податкових спорів, які оскаржувалися до ДФС України і по яким скарги не були задоволені, вирішено на користь платників податків.

Відносно долі скарг які автором цього дослідження були складені та надіслані до ДФС України в 2018 році маємо наступне: надіслано всього 3 скарги, одну скаргу задоволено, одну скаргу залишено без задоволення, третю скаргу до якої було додано клопотання про відкритий розгляд скарги було загублено і на неоднократні звернення платника податків по закінченні термінів розгляду скарги йому було надіслано рішення про незадоволення скарги і відкритий розгляд скарги не відбувся.

Про активність процесу скарг з податкових питань звітує Рада, так податкові питання від усієї кількості отриманих скарг становили: 2015 рік - 36% [3, с.22] , 2016 рік - 49% [4, с.18], 2017 рік - 61% [5, с.18], 2018 рік - 64% [6, с.14], 1 квартал 2019 року - 55% [7, с.6], 2 квартал 2019 року - 60% [8, с.6], 3 квартал 2019 року - 62% [9, с.7].

ДФС України повідомляє, що за перше півріччя 2019 року отримали 11 793 скарги на 15 066 податкових повідомлень - рішень, з яких розглянуто 11 153 скарги на 14 200 податкових повідомлень - рішень на загальну суму 34 748,8 млн. грн. [10, с.12].

Як свідчать наведені показники саме податкові спори є найчастішими з якими стикається бізнес.

Переваги досудового розгляду податкових спорів є значними, серед яких простота, швидкість. Термін розгляду скарг становить від 20 до 60 діб, тоді як судовий розгляд податкових справ може тривати більше 5 років. Так, Постанова Верховного Суду по справі №2а-8979/10/1870, адміністративне провадження №К/9901/8443/18 за позовом ТДВ "Маяк" Сумська область до Охтирської об'єднаної податкової інспекції про визнання протиправним податкового повідомлення-рішення про зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ у розмірі 40068 грн., яку було заявлено в податковій декларації з податку на додану вартість за березень 2010 р., та стягнення вказаної суми бюджетного відшкодування ПДВ була прийнята 15.05.2018р. [11], тобто через 8 років.

За даними Єдиного державного реєстру судових рішень запит на слово "податок" по адміністративній формі судочинства видає наступну кількість судових рішень по роках: в 2016 році - 23095, в 2017 році - 22394, в 2018 році - 21237 [12]. Частка податкових спорів від усієї кількості спорів, які надійшли до КАС ВС в 2018 році склала 69 %, відповідно частка розглянутих справ та матеріалів становила 37% [13].

За даними опитування, проведеного Радою в березні -травні 2019 року, серед 344 представників бізнесу, що приймали участь у опитуванні; 96,5% повідомили, що хоча б один раз брали участь у адміністративному (відомчому) оскарженні [14, с.7].

Світовий досвід вказує на ефективність досудового врегулювання податкових спорів, а саме в Нідерландах і Німеччині, Великій Британії та Австралії таке врегулювання є обов'язковим [15].

Викладене свідчить, що наявний в Україні порядок досудового врегулювання податкових спорів є недостатньо ефективним.

Дослідження в сфері досудового врегулювання податкових спорів тривають активно. Порядок адміністративного вирішення податкових спорів є актуальною та досліджувальною темою серед вітчизняних науковців, зокрема такими вченими як Є.М. Смичок, М.В. Жернаков, М.П. Кучерявенко, але увага цих дослідників зосереджена у більшості на теоретичних питаннях.

Окремими аспектами займалися вчені О.М. Бандурка, О.О. Бандурка, А.І. Берлач, Ю.П. Битяк, І.Л. Бородіна, С.С. Білуга, В.Т. Білоус, С.В. Буряк, Н.В. Василенко, Л.К. Воронова, В.К. Гіжевський, Т.О. Голоядова, Г.В. Головань Т.Г.Єрмоєнко, М.В.Жернакова, О.А. Журавський, М.В. Захарко, М.В.Калантай, Р.А. Калюжний, Л.М. Касьяненко, О.В. Кілінкарова, В.С. Кіценко, Т.О. Коломоєць, В.К. Колпаков, І.Є. Криницький, О.В. Кузьменко, С.В. Литвинов, В.Б. Марченко, М.І. Матузов, Н.В. Махиніч, М.О.Перепелиця, К.В. Мінаєва, О.М. Мінаєва, Г.В. Петрова, С.В. Петков, Т.О. Проценко, О.П. Рябченко, В.В. Тильчик, Н.П. Тиндик, Є.А. Усенко, О.О. Шишов, О.Ю. Щербакова, Х.П. Ярмак та інші вчені. Але не зважаючи на

велику кількість робіт вчених в досліджуваному напрямку, існує необхідність подальшої роботи з вироблення пропозицій щодо вдосконалення національного законодавства. Вказане обумовлює актуальність теми дослідження.

**Метою роботи** є вироблення рекомендацій та практичних положень щодо вдосконалення національного інституту досудового врегулювання податкових спорів, в тому числі шляхом внесення змін до ПК України з метою приведення його норм відносно досліджуваного аспекту до вимог європейських стандартів. З метою досягнення вказаної мети передбачені наступні завдання:

– визначити поняття інституту досудового врегулювання податкових спорів;

– з'ясувати юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків під час досудового вирішення податкових спорів;

– проаналізувати положення європейських принципів належного врядування у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень;

– окреслити юридичну відповідальність контролюючого органу та його посадових осіб у сфері досудового захисту прав і законних інтересів платників податків;

– класифікувати способи та форми досудового врегулювання податкових спорів;

– сформулювати конкретні пропозиції вдосконалення національного законодавства в сфері досудового врегулювання податкових спорів;

– запропонувати шляхи усунення виявлених недоліків.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини, що виникають в процесі досудового врегулювання податкових спорів.

**Предметом дослідження** являється комплексний інститут досудового врегулювання податкових спорів, зарубіжний досвід і практика, вітчизняні нормативно-правові акти, що регулюють вказану сферу; європейські стандарти в сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів, власний досвід та власна судова практика.

**Методологічна основа дослідження** складається із сукупності методів, які обумовлені метою даної роботи і передбаченими завданнями.

Для дослідження відносин, що виникають під час досудового врегулювання податкових спорів як цілісного явища, був вжитий діалектичний метод. Аналітичний та логічний методи дали можливість зробити відбір і аналіз інформації відповідно до теми дослідження, окреслити та з'ясувати норми законодавства. Для проведення аналізу діючих нормативно-правових актів і досліджень вчених - юристів щодо досудового врегулювання податкових спорів були застосовані порівняльно-правовий та описово-аналітичний методи. За допомогою порівняльно-правового методу були встановлені закономірності інституту досудового врегулювання податкових спорів, встановлені перспективи і напрями поліпшення національної сфери досудового врегулювання податкових спорів. За допомогою формально-юридичного методу проведено дослідження сутності регуляторних документів, що стосуються досудового врегулювання податкових спорів.

Спільне використання вищезазначених методів забезпечило повноту та об'єктивність нашого дослідження.

Нормативно-правова база дослідження складається із Конституції України, Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, резолюцій та рекомендацій Комітету міністрів Ради Європи, податкового законодавства.

Теоретичну основу роботи визначили наукові праці національних вчених, які досліджували національні та зарубіжні інститути досудового врегулювання податкових спорів.

**Наукова новизна отриманих результатів** - у визначенні напрямків поліпшення національного податкового законодавства щодо досудового врегулювання податкових спорів на підставі європейських стандартів у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності адміністративних органів. Наукова новизна складається з наступних положень.



Удосконалено визначення "поняття досудового захисту прав та законних інтересів платників податків". Новизна наданого поняття визначена тим, що усунені обмеження, які були притаманні наданим визначенням вказаного поняття внаслідок включення до поняття положень про те, що це "дії платника податків та/або не судового органу влади".

Автор здійснив спробу визначити перелік всіх дій платника податків, які відносяться до досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Встановлено недоліки існуючого правового регулювання інституту досудового врегулювання податкових спорів, а саме в частині процедури адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів.

Запропоновано створити незалежний орган, який буде розглядати скарги на рішення, дії та бездіяльність податкових органів.

Викладено теоретичні результати дослідження щодо внесення змін та доповнень до ПК України з метою удосконалення норм, що стосуються досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

Запропоновано законодавче закріплення альтернативного засобу досудового вирішення податкових спорів, а саме медіації.

**Практичне значення одержаних результатів.** Викладені в роботі пропозиції можуть бути використані для отримання нових результатів та досліджень в науково-дослідницьких роботах, які пов'язані з інститутом досудового врегулювання податкових спорів; наведені пропозиції щодо вдосконалення та реформування чинного законодавства є підставою для їх обговорення та майбутнього впровадження; отримані узагальнення доцільно використовувати для побудови навчального процесу та його методичного забезпечення; аналіз чинних процесуальних норм можна використовувати в практичній діяльності платників податків а також осіб, які займаються захистом їх інтересів: адвокатів, аудиторів, юристів.

**Апробація результатів дослідження.** Серед результатів практичного втілення дослідження необхідно відмітити рішення ДФС України від 07.12.2018 р. №39627/6199-99-11-04-01-25 про результати розгляду скарги яким було повністю скасовано оскаржуване податкове повідомлення - рішення №0004701402 від 05.10.2018 р. ГУ ДФС у Сумській області. Всі роботи по адміністративному оскарженню виконав автор дослідження про що повідомляється у рішення ДФС України.

Публікації.

**Структура роботи.** Кваліфікаційна робота складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, які містять дев'ять підрозділів, висновків до них та загальних висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг сторінок — 113.

## **РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ І ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ІНСТИТУТУ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

### **1.1 Поняття досудового захисту прав та законних інтересів платників податків**

Основним нормативним документом, який регулює взаємовідносини платників податків з державою є ПК України, закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [1]. Положеннями пункту 1.1. статті 1 ПК України визначено, що ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Тому з метою пошуку визначення поняття "досудового захисту прав та законних інтересів платників податків" логічно було б звернутися саме до ПК України [1]. За результатами проведеного аналізу норм ПК України з врахуванням змін і доповнень отримано наступні результати:

1. в статті 14 "Визначення понять" дано визначення терміну "оскарження рішень контролюючих органів"[1]. Так нормами підпункту 14.1.7. пункту 14.1. статті 14. визначено, що оскарження рішень контролюючих органів - це оскарження платником податку податкового повідомлення - рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [1].

2. в статті 17 "Права платників податку" зазначені норми, які свідчать, що платник податків має право на захист прав та законних інтересів [1]. А саме, відповідно до положень підпункту 17.1.6. пункту 17.1. статті 17.

платник податку має право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом [1].

Підпунктом 17.1.7. пункту 17.1. статті 17. передбачено, що платник податку має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію [1].

В положеннях підпункту 17.1.8. пункту 17.1. статті 17. зазначено, що платник податку має право вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків [1].

3. В третьому абзаці пункту 56.18. статті 56. визначено, що процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [1].

Звернення до Кодексу адміністративного судочинства України також не надали відповіді на поставлене питання [16].

Викладене свідчить, що діюче законодавство України не надає визначення поняттю "досудовий захист прав та законних інтересів платників податків".

Зрозуміло, що якщо існує процес, то природнім є надати його визначення.

Питанням адміністративного та судового оскарження податкових рішень сучасні науковці приділяли активну увагу у своїх наукових роботах. Серед тих, хто займався дослідженнями в цьому напрямку М.П. Кучерявенко, В.В. Тильчик, С.Г. Зицик, В.М. Свириденко, Є.А. Усенко, Д.Г. Мулявка, О.М. Мінаєва, Е.М. Ашмаріна, Ю.В. Божнарук, Д.Г. Мулявка, К.В. Мінаєва, О.О. Шишов,

О.М. Федорчук, Н.В. Василенко, В.К. Гіжевський, Я.В. Грець, О.А. Куций та інші науковці.

У більшості випадків дослідження досудового захисту прав та інтересів платників податків стосувалися саме адміністративного оскарження рішень податкових органів.

Але як свідчать вище наведені положення ПК України, а саме норми підпункту 17.1.6. пункту 17.1. статті 17. стосовно того, що платник податку має право подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом, такі дії платника податків відокремлені від адміністративного оскарження, мова про яке йдеться у підпункті 17.1.7. і свідчать про те, що адміністративне оскарження рішень, дій (бездіяльності) податкових органів не включає до себе написання заперечень до акту перевірки [1]. Хоча написання заперечень до акту перевірки свідчить, що саме у такий спосіб платник податку здійснює захист своїх інтересів від посягань податкового органу.

За позицією К.В. Мінаєвої поняття "досудовий порядок вирішення спорів" знаходить своє відображення в кодифікованих актах процесуального характеру та є змістовно більш ширшим. Адміністративний порядок вирішення податкових спорів виступає в якості досудового різновиду вирішення спірного правовідношення [17, с.483].

О.М. Федорчук вважає, що поняття захисту прав та законних інтересів платників податків повинно включати не тільки можливість звернення платника податків за захистом до компетентних державних органів, але й можливість здійснення передбачених нормами права самостійних дій, які були б спрямовані на забезпечення недоторканості його прав та законних інтересів, а також припинення їх порушення і ліквідацію наслідків порушень [18, с.63].

За висновком Д.Г. Мулявки право на захист складається з права зацікавленої особи звернутися до компетентного державного органу з вимогою захистити порушене чи оспорюване право; права підтримувати власні вимоги до юрисдикційного органу прийняття об'єктивно істинного рішення, яке б

відповідало нормам об'єктивного права; права вимагати забезпечення реалізації прийнятих у встановленому законом порядку рішень [19, с.77]. Також до права на захист вчений відносить права платників податків самостійно здійснювати дії, направлені на забезпечення недоторканності їх власних прав, припинення їх порушення та ліквідацію наслідків цих порушень [19, с.77].

Н.В. Василенко зазначає, що формулюючи більш комплексне визначення поняття захисту прав та законних інтересів платників податків, можна визначити, що це цілеспрямовані, послідовні, системні, узгоджені дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками у відповідності до положень діючого законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків [20, с.117].

Виходячи з того, що поняття "досудовий захист прав та законних інтересів платників податків" починається зі слова "досудовий", то буде цілком логічно зазначити, що в даному випадку розглядаються всі дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками у відповідності до положень діючого законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, що здійснюються до звернення платника податків до суду. Вказані дії не передбачають обов'язкового звернення до суду.

За висновком Н.В. Василенко досить важливим аспектом при визначенні досудового захисту прав платників податків є те, що він включає як самозахист, так і адміністративний захист [20, с.117].

Але не всі науковці погоджуються з позицією, що самозахист відноситься саме до досудового захисту. Деякі науковці виділяють самозахист в окрему категорію. На їх думку є недоцільним об'єднувати самозахист та адміністративне оскарження в одну категорію досудового захисту прав та законних інтересів платників податків.

С.В. Литвинов, посилаючись на Цивільний кодекс України, вказує на три форми захисту прав: самозахист, адміністративний та судовий захист. Але в своєму дослідженні він приходить до висновку про необхідність формування ефективних досудових процедур захисту прав платників податків - фізичних осіб [21, с.183,185]. Така позиція дослідника свідчить про те, що він визнає, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків складається не тільки з адміністративного захисту прав та законних інтересів платників податків, але має ще інші процедури захисту. Також треба взяти до уваги, специфіку цивільних правовідносин та податкових правовідносин, виходячи з того, що податкові правовідносини мають чітко виражений владний характер. Таким чином, і форми захисту будуть різними.

Зазвичай самозахист здійснюється платниками податків до моменту звернення до суду і платник податків після завершення такої форми захисту має право звернутися до суду.

В.Л. Яроцький, вивчаючи проблеми становлення та розвитку самозахисту речових прав в Україні, прийшов до висновку, що відповідно до даного конституційного положення можна припустити, що самозахист цивільних прав у широкому розумінні цього слова може розглядатися як будь-які дії особи, пов'язані із захистом своїх прав від порушення, які протиставляються діям, що вчиняють державні чи інші компетентні органи [22, с.157].

Самозахист прав та законних інтересів платників податків потрібен у випадках, коли платник податків повинен терміново забезпечити захист своїх прав та законних інтересів. Це відбувається тоді, коли використання адміністративного оскарження або звернення до суду не зупинить порушення прав та інтересів саме в момент коли порушення відбувається. Прикладом такого самозахисту є положення пункту 81.1. статті 81. ПК України відповідно до яких непред'явлення або ненадіслання у випадках, визначених цим Кодексом, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред'явлення зазначених документів,

що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки [1]. Тобто, нормами ПК України [1] чітко визначено право на самозахист, як таке, що передує адміністративному оскарженню та зверненню до суду платником податків.

Недопущення посадових (службових) осіб податкового органу до проведення перевірки є дуже важливою формою самозахисту прав та законних інтересів платників податку з огляду на те, що надалі платник податків, якщо він не скористався визначеною ПК України такою формою самозахисту, платник податків втрачає своє право на захист в судовому порядку щодо визнання дій суб'єкта владних повноважень по проведенню перевірки протиправними. Складені за результатами перевірки до початку якої платник податків мав право не допустити посадових (службових) осіб податкового органу до перевірки, але не скористався своїм правом податкові повідомлення-рішення, надалі не можуть оскаржуватися в судовому порядку за підстави неправомірних дій посадових (службових) осіб податкового органу. Так, в Постанові Верховного суду від 12 квітня 2019 року справа №805/3873/17-а Верховний суд розглянувши в порядку письмового провадження касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «МАРГАЗ» на постанову Донецького апеляційного адміністративного суду у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «МАРГАЗ» до Головного управління ДФС у Донецькій області про визнання протиправними та скасування наказів зазначив, що платник податків, який вважає порушеним порядок та підстави призначення виїзної перевірки щодо нього, має право не погодитись з рішенням про призначення перевірки і оскаржити його в суді або застосувати інші заходи, передбачені статтею 81 ПК України, шляхом недопущення посадових осіб контролюючого органу до її проведення. Якщо ж допуск до виїзної податкової перевірки відбувся і наказ реалізований як прийнятий в межах закону і компетенції, в подальшому предметом розгляду в



суді має бути зміст виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [23].

Наведений приклад є не єдиним способом самозахисту. Спірним питанням залишаються заперечення, які надають платники податків до актів перевірок. На думку Н.В. Василенко, подання заперечення на акт податкової перевірки доцільно розглядати в рамках досудового захисту прав та законних інтересів платників податків [20,с.118]. Вважаю, що треба погодитися з вказаною позицією відносно того, що подання заперечень до актів перевірок всіх видів: камеральних, фактичних, планових та позапланових документальних треба вважати досудовим захистом прав та законних інтересів платників податків. Особливо необхідно звернути увагу на ті обставини, що у випадку адміністративного оскарження рішення податкового органу, яке було прийняте на підставі акту до якого платником податків були подані письмові заперечення, платник податків отримує додатковий захист з боку Ради під час адміністративного оскарження такого рішення податкового органу або може тільки оскаржити таке рішення до Ради. Така ситуація обумовлена тим, що відповідно до норми підпункту 6.1.3. iv) пункту 6.1. статті 6. Регламенту Ради, прийнятого відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691 "Про утворення Ради бізнес-омбудсмена" [25] та Меморандуму про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року[25] Бізнес-омбудсмен не повинен розглядати скарги у випадках, якщо релевантно, коли сторона, яка зазнала впливу Недобросовісної Поведінки не вичерпала принаймні одну інстанцію адміністративного оскарження, доступного такій стороні згідно із чинним законодавством та внутрішніми правилами сторони, щодо якої подана скарга [24, с.9]. Таким чином, Рада вважає подання письмових заперечень до актів перевірок податкового органу однією з інстанцій адміністративного оскарження, яка доступна платнику податків відповідно до чинного законодавства та внутрішніх правил сторони, щодо якої подана скарга.

Але позиція Верховного суду з приводу акта перевірки і як наслідок заперечень до акту перевірки є зовсім протилежною. На думку Верховного суду висновки акту перевірки не можуть бути предметом судового розгляду, виходячи з того, що сам акт перевірки не порушує право та законні інтереси платника податків. Підставою для змін у правах та інтересах платника податків є прийняті на підставі актів перевірок податкові повідомлення - рішення і саме вони є предметом оскарження до судового органу. Прикладом є правова позиція Верховного суду України викладена в постанові від 09.12.2014 у справі № 21-511a14 відповідно до якої акт податкової перевірки не є актом, який встановлює, змінює або скасовує права чи породжує обов'язки суб'єкта, якому він адресований, а лише фіксує встановлення певних фактів податковим органом. Крім того, такі дії податкового органу не порушують права та інтереси платника податку [26].

Не можна залишити поза увагою наступні обставини:

1) акт перевірки є підставою для прийняття податкового повідомлення - рішення згідно якого відповідно до положень статті 58 ПК України здійснюється нарахування податкових зобов'язань платнику податку, в тому числі і штрафних (фінансових) санкцій [1]. Тобто акт перевірки це основа для порушення прав та законних інтересів платників податків. Зауважу, що у випадку невиявлення податковим органом порушень відповідно до норм пункту 86.1. статті 86. ПК України складається не акт перевірки, а довідка [1].

2) не можна розглядати питання відповідності закону чи протиправності складених податкових повідомлень - рішень, не беручи до уваги інформацію, викладену в акті перевірки, бо саме в акті перевірки згідно з наказом ДФС України від 01.06.2017 №396 "Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/ позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок" [27] зазначається вид порушення та

вказуються первинні бухгалтерські документи, які підтверджують факт порушення;

3) вірогідність настання податкового спору або порушення прав та законних інтересів платників податків, якщо у акті перевірки зафіксовані порушення за які передбачена відповідальність є неминучою, якщо не подати заперечення до такого акту.

Таким чином, акт податкової перевірки являється документом з якого беруть свій початок "всі проблеми підприємців", навіть не тільки фінансові, але й такі, як порушення ділового авторитету та інше.

Подаючи заперечення до акту перевірки, платник податків має на меті попередити можливе, скоріше навіть неминуюче порушення своїх прав та законних інтересів, що свідчить про проведений ним захист прав та інтересів.

Виходячи з викладеного, подання платником податків заперечення на акт перевірки є його досудовим захистом своїх прав та законних інтересів в спорі з податковим органом.

Повертаючись до самозахисту, досить цікавою з цього приводу є думка дослідника Шишова О.О. про те, що стосовно до прав платників податків, необхідно зазначити, що їх захист також має включати механізм самозахисту з відстоювання своїх майнових прав [28,с.223]. Вчений зазначає, що використання платником податків наданих законом податкових пільг, прийомів скорочення податкових зобов'язань відображає сутність податкового планування і одночасно є законним способом обходу податків [28, с.223].

Найбільш розповсюдженим та відомим широкому загалу безумовно являється такий спосіб досудового захисту платників податків як адміністративне оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Вказане поняття було наведено на початку даного підрозділу. Але треба звернути увагу, що норми підпункту 14.1.7 п.14.1. статті 14 ПК України не розмежовують адміністративне оскарження та оскарження в судовому порядку [1]. Хоча пункт 2 Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства

фінансів України від 21.10.2015 № 916 повідомляє, що процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [2].

Треба погодитися з думкою Н.В. Василенко, що ПК України потрібно доповнити нормами, які б конкретизували окремо оскарження податкових рішень в адміністративному порядку і окремо в судовому порядку [20,119].

Крім того треба звернути увагу на ту обставину, що в ПК України [1] взагалі відсутнє визначення оскарження дій або бездіяльності податкових органів, що фактично унеможлиблює оскарження дій або бездіяльності податкових органів в досудовому порядку.

Особливості здійснення адміністративного оскарження рішень податкового органу викладені в пункті 56.2. статті 56 ПК України і передбачають, що у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [1].

Об'єднав положення підпункту 14.1. пункту 14.1. статті 14. та пункту 56.2. статті 56. ПК України вчений - юрист Н.В. Василенко прийшов до висновку, що адміністративне оскарження рішень контролюючих органів - це оскарження платником податку податкового повідомлення - рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [1].

На підставі проведеного аналізу законодавчих положень, судової практики та наукових досліджень Н.В. Василенко констатує, що досудовий захист прав та законних інтересів платників податків надзвичайно широка категорія, яка не зводиться виключно до її ототожнення чи співставлення із

оскарженням рішень ДФС в адміністративному порядку. Досудовий захист складається з будь-яких дій метою проведення яких є захист прав та законних інтересів платників податків до звернення до судового органу [20, с.119]. На думку цього вченого досудовий захист поєднує всі дії, що можуть реалізуватися платником податків у цілях захисту його прав та законних інтересів до звернення у відповідну судову інстанцію, а за умови їх ефективності - взагалі можуть виключати потребу в судовому захисті [20, с.119]. Вчений приходять до висновку, що досудовий захист може мати місце як при проведенні податкової перевірки, винесенні акта, так, і при вирішенні прав платників податків рішенням контролюючого органу [20, с.119].

Вважаємо, що можна погодитися з вищенаведеними висновками вченого. Але визначене ним поняття досудового захисту прав та законних інтересів платника податків як "передбачені законодавством дії платника податків та/або не судового органу влади, направлені на протидію будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, реалізація яких не перешкоджає подальшому зверненню до суду" викликають критику [20, с.119]. А саме, не можна погодитися відносно того, що це "дії платника податків та/або не судового органу влади" [20, с.119]. В даному випадку поза увагою вченого залишилися такі процедури, як медіація, примирення сторін, податковий компроміс, які можуть проводити не органи влади. Крім того, не є органом влади створений та успішно працюючий консультативно - дорадчий орган КМУ в особі Ради, який успішно займається захистом порушених прав та законних інтересів суб'єктів підприємництва вже 5 років. .

Така позиція вченого ще раз підтверджує, що досудове вирішення податкових спорів не зовсім досліджена категорія.

Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків може здійснюватися в будь-який момент, починаючи від моменту, коли платник податків відчуває загрози свого права або інтересів (недопуск до перевірки,

написання заперечень до акту перевірки) і закінчуючи періодом, коли платнику податків вже відомо про порушення його прав та інтересів.

Але діюче законодавство не містить норм, які б визначали поняття "досудового захисту прав та законних інтересів" платників податків.

Керуючись результатами дослідження та власним досвідом, пропонуємо наступне визначення.

Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків - це передбачені законодавством дії платника податків, направлені на протидію будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, без використання судового захисту.

## **1.2. Юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків під час досудового врегулювання податкових спорів**

Захист прав платників податків являється найбільш важливою та актуальною проблемою податкового права. За позицією вчених Л.М. Касьяненко та В.В. Чайки така ситуація обумовлена тим, що "надання платникам податків гарантій захисту їх прав є необхідною умовою демократичної податкової системи" [29, с.6].

В сфері податкового права існує багато трактувань дефініції "захист прав платників податків". Одні вчені розглядають це поняття, "як закріплену в чинних нормативно-правових актах можливість кожного платника податків самостійно здійснювати дії чи звернутись до компетентних державних органів із вимогою здійснення ними дій, що спрямовані на забезпечення недоторканності його прав і законних інтересів, припинення їх порушення і ліквідацію наслідків цих порушень"[30, с.174].

На думку інших вчених у широкому сенсі під захистом прав платників податків слід розуміти всі юридичні, ідеологічні, матеріальні гарантії, встановлені в рамках податкової системи держави та покликані забезпечити співмірність обмеження прав конкретного платника податків і інтересів суспільства у цілому [29, с.6]. У вузькому сенсі під захистом прав платників податків зазвичай розуміється звернення до тих або інших державних органів для розгляду законності й обґрунтованості дій (бездіяльності) податкових органів щодо платника податків [29, с.6].

З позиції О. Ф. Скакун, юридична гарантія є системою юридичних засобів та способів охорони і захисту прав людини та громадянина [31,с.188]. На думку А. М. Колодій та А. Ю. Олійник під юридичними гарантіями розуміють закріплені конституційними нормами та принципами юридичні умови і засоби реалізації прав, свобод та обов'язків людиною і громадянином [32, с. 270].

О. М. Федорчук юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків досліджує як закріплені в чинних правових нормах умови і засоби, що забезпечують платникам податків реальну охорону, безперешкодну

реалізацію та поновлення в разі порушення їхніх суб'єктивних прав і законних інтересів [18, с. 103].

Таким чином, вищенаведені визначення О. Ф. Скакун, А. М. Колодія, А. Ю. Олійника, О. М. Федорчука визначають юридичні гарантії як умови і засоби для забезпечення реалізації правових норм.

Н.В. Махиніч, звертає увагу на процесуальні норми податкового права, вважаючи, що "вони сприяють тому, щоб законодавчо обгрунтована ідея захисту прав та законних інтересів платників знаходила свій вираз не тільки на рівні *de jure*, а й на рівні *de facto*"[33, с.60]. В.Ф. Сіренко стверджує, що що юридичні гарантії представлені нормами матеріального і процесуального права [32,с.58].

В. Я. Греца зазначає, що "під гарантіями прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин маються на увазі норми, принципи, умови і засоби, що у своїй сукупності забезпечують здійснення, охорону і захист прав та законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин, виконання визначених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів"[34,с.10].

Зрозуміло, що викладені вищевказані норми, принципи, умови і засоби у нормативно-правових актах.

Платниками податків в Україні у відповідності до норм статті 15 ПК України [1] являються дві групи осіб: фізичні та юридичні особи. Кожна з цих груп платників має свої законодавчі акти, які забезпечують гарантії прав платників податків. Юридичні гарантії захисту прав платників податків фізичних осіб складаються з гарантій прав, які має будь-яка людина на території України, а також з гарантій, які надаються платнику податків. Законодавчі акти, які забезпечують захист права юридичної особи як платника податків, визначені податковим законодавством.

На думку фахівців, захист прав платників податків є органічною складовою інституту захисту прав і свобод людини, який в Україні нині знаходиться в стадії становлення [30, с.173].



Перші кроки до розвитку в Україні прав і свобод людини обумовлені проголошенням країною незалежності у 1991 році.

Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року [35] і звернення Верховної Ради України "До парламентів і народів світу" від 5 грудня 1991 року [36] стали першими документами незалежної України на шляху до "потреб всебічного забезпечення прав і свобод людини" [35]. У зверненні Верховної Ради України "До парламентів і народів світу" було проголошено, що Україна будує демократичну, правову державу, першочерговою метою якої є забезпечення прав і свобод людини та буде неухильно дотримуватися норм міжнародного права, керуючись Загальною декларацією прав людини, Міжнародними пактами про права людини, які Україна ратифікувала, та іншими відповідними міжнародними документами [36]. Україна готова приєднатись до європейських інституцій з прав людини, в тому числі до Європейської конвенції про права людини [36].

В 1990 році Україна виразила свою згоду про обов'язковість для неї Факультативного протоколу до Міжнародного пакту про громадянські і політичні права 1966 року [37] та прийняла компетенцію ООН щодо прав людини, а саме відносно розгляду скарг громадян України та осіб, що знаходяться на її території про порушення їх прав та свобод, які гарантовані вказаним пактом.

У 1995 році Україна приєдналася до полноправних членів Ради Європи. Відповідно до положень статті 3 Статуту Ради Європи [38] кожний член Ради Європи обов'язково повинен визнати принципи верховенства права та здійснення прав людини і основних свобод всіма особами, які знаходяться під його юрисдикцією [38]. Таким чином, Україна зобов'язалася забезпечити дотримання прав і свобод громадян України та осіб, що перебувають на її території.

Для нашої країни здійснення вказаних завдань є особливою роботою, бо Україна поставила за мету членство в Європейському Союзі, що і обумовило подальші дії держави в цьому напрямку. До того ж наша держава усвідомлює

як всі переваги, так і високий ступінь відповідальності за виконання своїх зобов'язань перед європейською спільнотою, за адаптацію національного законодавства до стандартів ЄС, оскільки європейська система захисту людини є однією з найефективніших і найнадійніших у світі [39, с.176 ].

Прийнята в 1996 році Конституція України [40] стала, за оцінками міжнародних експертів, документом загальноєвропейського значення, зокрема з питань прав і свобод людини [30, 173]. Права та свободи людини, встановлені Конституцією України, відповідають міжнародним нормам з прав людини, що містяться у Міжнародному біллі з прав людини, який є основним критерієм ставлення держав до дотримання ними універсальних прав і свобод людини [30, 173].

В преамбулі Конституції зазначено, що цей Закон прийнято дбаючи про забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя [40]. Положеннями статті 40 Конституції України передбачено, що усі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк [40]. Вказані положення стали підставою для створення інституту адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності адміністративних органів, які порушують права людини. Практичну реалізацію права, закріпленого в статті 40 Конституції [40], було втілено в Законі України "Про звернення громадян" від 02.10.1996 № 393/96-ВР [41]. У відповідності до вказаного закону будь-яка фізична особа може звернутися до податкового органу зі скаргою, якщо порушено її права або законні інтереси.

Наступним документом в напрямку поліпшення практичного втілення положень статті 40 Конституції України [40] та Закону України "Про звернення громадян" [41] став Указ Президента України "Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на

звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування" [42].

Вищеперелічені законодавчі акти відображають юридичні гарантії захисту прав платників податків з позиції захисту прав і свобод людини.

Спеціальне законодавство, яке передбачає гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері досудового врегулювання податкових спорів складається із закону, яким є ПК України [1] та підзаконного нормативного акту, яким є Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [2].

Права платників податків викладені в статті 17 ПК України [1]. Підпунктом 17.1.7. пункту 17.1. статті 17. ПК України передбачено, що платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію [1].

Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [2] визначає гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків під час адміністративного оскарження податкових повідомлень - рішень або будь-яких інших рішень податкового органу. До таких гарантій можна віднести:

передбачену пунктом 6. розділу I можливість подання письмового клопотання платника податків про відкритий розгляд матеріалів скарги[2];

визначене пунктом 2. розділу III право звернутися протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання рішення про результати розгляду скарги, зі скаргою до контролюючого органу вищого рівня у разі якщо контролюючий орган приймає рішення про повне або часткове незадоволення скарги платника податків[2];

передбачене згідно з пунктом 5. розділу III право на продовження строків подання скарги на рішення контролюючих органів [2] у випадках коли платник податку перебував за межами України, перебував у плаванні на морських

суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден; перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду; мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально [1];

зазначене в пункті 2. розділу IV право платника податків додавати до скарги розрахунки та докази, які він вважає за необхідне надати [2].

Юридичним гарантіям захисту прав і законних інтересів платників податків під час адміністративного оскарження також присвячені норми, викладені у розділі VI Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами[2]. Відповідно до положень вказаного розділу платник податків має право:

1. брати участь у розгляді матеріалів скарги особисто або через його уповноважених представників (у тому числі адвокатів);
2. під час розгляду матеріалів скарги висловлювати свою думку з питань, які виникають під час такого розгляду;
3. надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги;
4. до прийняття рішення по скарзі відкликати її повністю або частково шляхом направлення письмової заяви до контролюючого органу, який її розглядає;
5. отримувати інформацію про розгляд скарги та одержувати рішення за результатами розгляду скарги;
6. ознайомлюватись із матеріалами перевірки та адміністративного оскарження в електронній та письмовій формі, робити з них копії, виписки за допомогою технічних засобів;
7. здійснювати технічну фіксацію засідання з розгляду матеріалів скарги за допомогою фото-, кінозйомки, відео-, звукозапису;
8. заявляти клопотання, що стосуються предмета розгляду скарги, в тому числі про участь та надання пояснень під час розгляду матеріалів скарги

осіб, що проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь у прийнятті оскаржуваного рішення;

9. на присутність під час розгляду матеріалів скарги за участю платника податків представників засобів масової інформації (якщо здійснюється відкритий розгляд матеріалів скарги);

10. клопотати про залучення до розгляду матеріалів справи осіб, що проводили перевірку, приймали рішення (вчиняли дії) або брали участь в прийнятті оскаржуваного рішення [2].

Треба звернути увагу на тенденцію, яка прослідковується у чинному Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, який був затверджений наказом Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. [2]. Дві попередні редакції аналогічного порядку, які втратили чинність, були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 "Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби" [43] та наказом Міністерства доходів і зборів України від 25 грудня 2013 року № 848 "Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів"[44].

Аналіз положень вищевказаних нормативних документів свідчить про суттєве зменшення прав платників податків під час процедури адміністративного оскарження рішень контролюючого органу в діючому Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами"[2]. А саме, в чинному нормативному акті відсутні положення :

щодо права платника податків вимагати дотримання таємниці розгляду скарги[43];

вимагати відшкодування збитків, якщо вони стали результатом неправомірних рішень [43];

у разі коли норми ПК України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [43].

Викладене свідчить, що наявна тенденція положень нормативних актів щодо юридичних гарантій прав та законних інтересів платників податків під час процедури адміністративного оскарження рішень податкових органів свідчить про обмеження прав платників податків, що не відповідає меті створення демократичної країни.

Виходячи з того, що податкове право регулює суспільно-правові відносини двох осіб: контролюючого органу від імені держави та платника податків, зрозуміло, що платник податків завжди є більш слабкою стороною, ніж контролюючий орган. Незважаючи на це, положеннями статті 20 ПК України[1] передбачені більш широкі права контролюючих органів, ніж мають платники податків. Така ситуація зменшує можливість використання в конкретних ситуаціях своїх прав платниками податків.

З метою посилення дії юридичних гарантій захисту прав та законних інтересів платників податків пропоную додати до ПК України положення про те, що права платника податків у відносинах з контролюючими органами вважати найвищою цінністю.

### **1.3. Європейські принципи належного врядування у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень**

Сьогодні йде активна реформа податкових органів. Зрозуміло, що реформування роботи податкових органів неможливе без одночасного змінення порядку оскарження податкових рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Закон України "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" передбачає, що всі нормативні акти нашої країни обов'язково повинні враховувати вимоги та принципи Європейського Союзу [45]. Таким чином, європейські стандарти та принципи оскарження в адміністративній сфері є фундаментом досудового оскарження. Право на оскарження являється однією із важливих складових забезпечення відповідальності органів державної влади та одним із основних принципів адміністративного права в Європейському Союзі, якому присвячено багато документів Ради Європи та практика Європейського суду з прав людини.

Д.В. Лученко зазначає, що на сьогодні європейські стандарти у сфері адміністративного оскарження перетворилися на доволі складний комплекс вимог, які накладаються на державу як у аспекті правового регулювання даних питань, так і у аспекті забезпечення належного функціонування судової влади та доступу до правосуддя [46].

Основними програмними документами в яких викладені вимоги до адміністративних актів та процедур країн - членів Європейського Союзу являються:

Резолюція (77)31 Комітету міністрів Ради Європи державам - членам про захист особи відносно актів адміністративних органів від 28.09.1977 р. (надалі Резолюція (77)31) [27];

Пояснювальна записка до Резолюція (77)31 Комітету міністрів Ради Європи державам - членам про захист особи відносно актів адміністративних органів від 28.09.1977 р. (надалі Пояснювальна записка) [48];

Рекомендація R (80)2 Комітету міністрів Ради Європи державам - членам щодо здійснення дискреційних повноважень адміністративними органами від 11.03.1980 р. (надалі Рекомендація R (80)2) [49];

Рекомендація R(81)7 Комітету міністрів державам-членам відносно шляхів полегшення доступу до правосуддя від 14.05.1981 р. [50];

Рекомендація № R (86) 12 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах від 16.09.1986 р. [51];

Рекомендація № R (91) 1 Комітету Міністрів Ради Європи державам - членам стосовно адміністративних санкцій від 13.02.1991 р. [52];

Рекомендація Rec (2001) 9 Комітету міністрів державам-членам про альтернативні судовим розглядам вирішенням спорів між адміністративними органами влади і приватними особами від 05.09.2001 р. [53];

Рекомендація Rec (2004)5 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо перевірки законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність стандартам, викладеним в Європейській конвенції з прав людини від 12.05.2004 р. [54];

Рекомендація Rec(2004)6 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам "Щодо вдосконалення національних засобів правового захисту" від 12.05.2004 р. [55].

Головним документом, який закладає фундамент для створення актів адміністративних органів держав - членів Європейського Союзу в наведеному переліку є Резолюція (77) 31 [47]. Розроблений цей документ з метою захисту основних прав і свобод людини, що є одним із головних завдань, покладених на Раду Європи за її Статутом [38, с.6]. Відповідно до даного документу Комітет міністрів Ради Європи з метою сприяння створенню загального стандарту захисту в усіх державах - членах Європейського Союзу рекомендує керуватися в своїй правовій та адміністративній практиці принципами, що викладаються нижче. Таких принципів налічується п'ять і всі вони застосовуються до захисту будь - яких осіб, тобто як фізичних, так і юридичних під час



адміністративних процедур оскарження дій, бездіяльності або рішень, які мають безпосередній вплив на права, свободи та інтереси осіб. Під час здійснення цих принципів повинні бути належним чином враховані вимоги ефективного управління та основні суспільні інтереси третіх сторін. Документ не вимагає аби викладені принципи виконувалися в повному обсязі, надається свобода у змінненні або виключенні будь-якого з принципів. Але червоною стрічкою проходить головна мета документу, а саме - досягнення максимальної справедливості.

Першим принципом є право особи бути почутою [47, с.1]. Це означає, що відносно будь-якого адміністративного акту, який може негативно вплинути на права, свободи або інтереси особи зацікавлена особа може викладати факти, аргументи та надавати докази, які повинні бути враховані адміністративним органом. У відповідних випадках зацікавлена особа своєчасно та у відповідний спосіб повідомляється про вищезазначене. Під поняттям "адміністративні акти" розуміються будь-які індивідуальні заходи або рішення, що приймаються при здійсненні державних повноважень і мають такий характер, як безпосередньо впливати на права, свободи чи інтереси осіб, як фізичних так і юридичних [47,1].

Другим принципом, який сприяє досягненню найбільшої справедливості являється доступ до інформації [47,1]. Відповідно до зазначеного принципу особу на яку накладаються адміністративні акти перед прийняттям акту повідомляють про усі фактори, що зумовили прийняття такого акту. Цей принцип доповнює право бути почутим і дозволяє особі ефективно здійснювати своє право бути почутим [48, 11]. Термін фактори означає фактори, які є у розпорядженні адміністрації на час запиту і надіслати їх можна в тій формі, в якій вони фігурують, за винятком кодованої інформації [48, 12].

Третій принцип на шляху до максимальної справедливості адміністративних актів це допомога та представництво [47,1]. Цей принцип означає, що зацікавленій особі може бути надано допомогу або представника для розгляду її скарги в адміністративному порядку. Мета цього принципу

полягає тільки в тому, щоб дозволити зацікавленій особі отримувати допомогу або мати представника в адміністративному органі, розуміючи що особа сама завжди вільна вести свою справу [48, 12].

Четвертий принцип забезпечення справедливості - виклад причин [47,2]. Принцип викладу причин означає, що у випадку негативного впливу на права, свободи та інтереси особи такій особі повідомляються у розумний час в письмовій формі (за її бажанням) причини на яких ґрунтуються рішення, дія або бездіяльність адміністративних органів. Тобто якщо адміністративний акт негативно впливає на права, свободу або інтереси зацікавленої особи, такий акт повинен бути аргументованим. В іншому випадку особа не зможе зрозуміти чи варто оскаржувати цей акт [48, 13]. Питання про те, на скільки детальними повинні бути причини і як вони будуть викладені залишається на розсуд адміністрації [48, 13]. Одним із способів повідомлення причин є наведення їх в акті або в документі, що передається особі [48, 13].

Останній принцип за допомогою якого можна дійти найвищого можливого ступеня справедливості - у випадку якщо наданий у письмовій формі адміністративний акт негативно впливає на права, свободи чи інтереси зацікавленої особи, то в такому акті повинні бути вказані засоби, які особа може використати для свого захисту та термін для використання цих засобів [47,2]. Цей принцип доповнює попередній тому, що гарантувати ефективний засіб захисту можливо тільки у випадку, якщо відома інформація про доступні проти нього засоби захисту.

Важливу роль у розумінні вищевикладених принципів відіграє пояснювальна записка до Резолюції (77) 31 Комітету міністрів Ради Європи державам - членам про захист особи відносно актів адміністративних органів положення якої звертають увагу, що потрібно керуватися тими адміністративними процедурами, які забезпечать справедливість у відносинах між окремими особами та адміністративними органами[48]. Визначені Резолюцією (77) 31 принципи є мінімумом стандартів і ніщо не буде заважати державам перевищувати цей мінімум та визнавати додаткові або більш широкі

права і гарантії для захисту фізичних осіб від діянь адміністративних органів [48, 10]. Пунктом 15 додатку С Пояснювальної записки підтверджено, що право бути почутим не треба сприймати буквально, зацікавлена особа може представити свою справу як письмово, так і усно, обираючи те, що їй найбільше підходить [48, 11].

Рекомендація R (80)2 Комітету міністрів Ради Європи державам - членам щодо здійснення дискреційних повноважень адміністративними органами від 11.03.1980 р. була прийнята з метою встановлення у всіх державах - членах загальних принципів сприяння захисту прав, свобод та інтересів фізичних та юридичних осіб проти свавілля чи будь-якого іншого неналежного використання дискреційної влади, що перешкоджає досягненню адміністративними органами мети заради якої вони були створені [49,1]. Рекомендація R (80)2 [49] складається з чотирьох розділів. В Першому розділі викладено інформацію про сферу застосування та визначення понять, які застосовуються. Рекомендація R (80)2 вводить термін "дискреційна влада", який означає широту влади адміністративного органу стосовно прийняття рішення, що дозволяє йому вибирати з числа декілька юридично прийнятних рішень те, що вважається найбільш доцільним [49,1]. В другому розділі Рекомендації R (80)2 [49] наведені основні принципи, яких повинен дотримуватися адміністративний орган, здійснюючи дискреційну владу. Такими принципами є наступне. Адміністративний орган, здійснюючи дискреційну владу:

1. не переслідує іншої мети, ніж та заради якої було надано владу;
2. повинен бути об'єктивним та неупередженим з урахуванням факторів, що мають відношення до конкретного випадку;
3. дотримується принципу рівності перед законом, уникаючи несправедливої дискримінації;
4. підтримує належний баланс між будь-якими несприятливими наслідками, які його рішення може мати на права, свободи чи інтереси осіб та мету, яку він має;

5. приймає своє рішення протягом строку, розумного з огляду на питання, про яке йде мова;

6. застосовує будь-які загальні адміністративні рекомендації послідовно, з урахуванням конкретних обставин кожного випадку [49, 2].

В третьому розділі Рекомендації R (80)2 [49] викладені процедурні вимоги до прийняття адміністративних настанов. Будь-які адміністративні настанови, що регулюють здійснення дискреційної влади повинні бути:

1. оприлюднені або повідомлені належним чином і в тій мірі, в якій це необхідно відповідній особі, на її прохання до чи після прийняття акта, що стосується нього;

2. якщо адміністративний орган, здійснюючи дискреційну владу, відходить від загальної адміністративної настанови таким чином, що негативно впливає на права, свободи чи інтереси зацікавленої особи, то остання повідомляється про причини такого рішення. Це робиться або шляхом зазначення причин у акті, або шляхом їх донесення до зацікавленої особи у письмовій формі протягом розумного строку [49, 2].

В четвертому розділі Рекомендації R (80)2 [49] викладені положення відносно контролю за актами, якими передбачено, що :

1. акт, здійснений під час здійснення дискреційного повноваження, підлягає контролю законності з боку суду або іншого незалежного органу. Цей контроль не виключає можливості попереднього контролю адміністративним органом, уповноваженим приймати рішення як щодо законності, так і по суті;

2. якщо немає жодних обмежень, встановлених законом для прийняття рішення в межах здійснення дискреційної влади, але адміністративний орган не приймає рішення протягом розумного строку, такі дії адміністративного органу можуть бути передані з метою контролю компетентному органу;

3. суд або інший незалежний орган, який контролює здійснення дискреційної влади має повноваження щодо отримання інформації, необхідної для здійснення своїх повноважень [49,2].

Рекомендація R(81)7 Комітету міністрів державам-членам відносно шляхів полегшення доступу до правосуддя від 14.05.1981 р. звертає увагу держав-членів, що право на доступ до правосуддя та справедливого вирішення, яке гарантується нормами статті 6 Європейської конвенції по правах людини (995\_004) є однією з ознак будь-якого демократичного суспільства; а також враховуючи, що судочинство нерідко є настільки складним, тривалим та дорогим, що приватні особи, особливо які знаходяться в економічно скрутному становищі мають труднощі у здійсненні своїх прав у державах - членах, рекомендує урядам держав дотримуватися принципу спрощення [50,1]. Першим положенням цього принципу є вимога вжити заходи щодо полегшення або заохочення, де це доречно, до примирення сторін або мужнього врегулювання спору до прийняття його до впровадження судом або в ході судового розгляду [50,1].

Рекомендацією № R (86) 12 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах від 16.09.1986 р. пропонується чотири напрямки роботи, які мають пряме відношення саме до досудового врегулювання спорів, а саме:

1) сприяти, де це необхідно, примиренню сторін як поза судовою системою, так і до чи в ході судового провадження. З цією метою передбачається розглянути такі заходи, які б передбачали разом із відповідними стимулами процедури примирення до судового провадження або інші способи врегулювання спорів поза рамками судового провадження та вважати етичним обов'язком адвокатів або запропонувати компетентним органам визнати в якості такого обов'язку сприяння примиренню з іншою стороною до початку судового провадження чи на будь-якому етапі провадження [51, 2].

2) Не збільшувати, а поступово зменшувати кількість покладених на суддів завдань, які не мають відношення до судівництва, доручаючи такі завдання іншим особам або органам. Серед прикладів завдань, які не мають відношення до судівництва і від яких треба звільнити суддів у деяких країнах зазначено збирання податків і митних зборів [51, 2].

3) Визначити органи поза судовою системою, до яких сторони зможуть звертатися для розв'язання позовних спорів на невеликі суми і в питаннях деяких конкретних галузей права [51, 3].

4) Вжити заходів для полегшення доступу до альтернативних методів розв'язання спорів та підвищення їхньої ефективності як процедур, здатних замінити судове провадження [51, 3].

Рекомендацією № R (91) 1 Комітету Міністрів Ради Європи державам - членам стосовно адміністративних санкцій рекомендовано застосовувати до адміністративних актів, які передбачають накладення стягнення на осіб у зв'язку з їхньою неправомірною поведінкою відповідно принципи, серед яких: адміністративні санкції та обставини, за яких вони можуть бути застосовані визначаються законом;

жодна адміністративна санкція не може бути застосована за діяння, яке на момент його вчинення не було поведінкою, що суперечить чинним нормам; якщо діяння на момент його вчинення тягне за собою застосування найменш тяжкої санкції, то за нього не може бути накладено встановлене пізніше суворіше покарання;

набрання чинності менш репресивними положеннями після вчинення діяння зараховується на користь особи, стосовно якої адміністративний орган влади розглядає можливість застосування санкції;

до особи не може бути двічі застосовано адміністративну санкцію за те саме діяння на підставі тієї самої правової норми або інших правових норм, що захищають той самий суспільний інтерес [52, 2].

Рекомендація Rec (2001) 9 Комітету міністрів державам-членам про альтернативні судовим розглядам вирішення спорів між адміністративними органами влади і приватними особами [53] рекомендує до застосування альтернативні засоби вирішення спорів між адміністративними органами та приватними особами, про що свідчить її назва. В ній викладені принципи найкращої практики, які стосуються внутрішнього перегляду справ, примирення, медіації, договірною врегулювання та арбітражу [53, 3]. Цей

документ вказує на сферу застосування альтернативних засобів, регулювання альтернативних засобів, взаємини з судом та особливості кожного альтернативного засобу.

Рекомендація Rec (2004)5 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо перевірки законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність стандартам, викладеним в Європейській конвенції з прав людини [54] звертає увагу, що перевірка законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність Конвенції (995\_4) є необхідною для запобігання порушенням прав людини та зменшення кількості заяв, що подаються до Суду. Серед прикладів позитивної практики напрямку: перевірка на відповідність законопроектів, перевірка на відповідність чинних законів, перевірка на відповідність адміністративної практики, процедури на підтримку подальших заходів після проведення перевірки [54, 2].

Рекомендація Rec (2004) 6 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам "Щодо вдосконалення національних засобів правового захисту" рекомендує постійно відстежувати практику Суду та пересвідчуватися в існуванні ефективних національних засобів правового захисту для кожного, хто звертається з оскаржень порушень Конвенції (995\_4) [55, 2].

Викладене свідчить, що з метою досягнення принципу справедливості у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень в Європейському Союзі розроблений цілий інститут адміністративних актів, серед головних характеристик якого висока ступінь правового нормування центральне місце в якій займає процедура. Такий підхід є незвичайним для українського законодавства в якому ще досі наявна система процедурних принципів, які мають негативний вплив на законність прийняття рішень адміністративними органами.

Наведені нормативні документи Ради Європи мають важливе значення для розвитку внутрішнього законодавства на підставі викладених принципів досягнення справедливості, особливо в період коли на часі прийняття Закону України "Про адміністративну процедуру".

#### **1.4. Юридична відповідальність контролюючого органу та його посадових осіб у сфері досудового захисту прав і законних інтересів платників податків**

Справедливе вирішення податкових спорів під час досудового захисту прав і інтересів платників податків залежить від багатьох факторів. Одним з таких факторів є юридична відповідальність посадових осіб контролюючого органу.

Питанню юридичної відповідальності посадових осіб контролюючих органів приділяється значна увага. Свідченням тому є матеріали конференції "Відповідальність за податкові правопорушення", яку було організовано Асоціацією податкових радників, Київським національним університетом імені Тараса Шевченка та Асоціацією адміністративних судів за участі платформи "TaxLink"[56]. Виступаючи на конференції, професор Данило Гетьманцев зазначив: "Питання відповідальності у контексті податкових правопорушень не лише платників податків, як суб'єктів, підпорядкованих імперативним велінням держави, а й самих контролюючих органів, є вкрай важливим сьогодні" [49]. Погоджуємося з Данилом Гетьманцевим відносно того, що "наразі лівова частка представників вітчизняного бізнесу мали гірку можливість переконатися в дії не тільки надмірної дискреції відповідних представників держави, а й навіть прямих порушень норм права, що регулюють функціональну компетенцію таких органів"[56].

За таких умов праці вчених - юристів в напрямку дослідження юридичної відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб набувають особливого значення.

Відповідно до філософського енциклопедичного словника "відповідальність - філософсько-соціологічне поняття, яке характеризує міру відповідності поведінки особи, групи, прошарку, держави наявним вимогам, діючим суспільним нормам, правилам співжиття, правовим законам; співвідношення обов'язку і міри його виконання суб'єктом (особою, групою, класом). Відповідальність виникає на основі соціальних норм і реалізується як



через певні форми контролю (громадська думка, статут, закон), так і через усвідомлення суб'єктами духовно-практичної діяльності своєї суспільної ролі"[57, с.87].

Треба погодитися з Л.І. Маниліч, які відмітила: "юридична відповідальність контролюючих органів переважним чином вирішувалася, зважаючи на виконання цими органами завдань з поліпшення економічного становища держави, підтримки податкової безпеки та правопорядку у цій сфері, а також забезпечення контролю за непорушністю податкового законодавства"[58].

Аспекти юридичної відповідальності досліджували вчені Е.С. Дмитренко, Н.А. Берлач, В.Б. Авер'янов, О.В. Кузьменко, Н.М. Оніщенко, Ю.П. Битяк, Т.І. Тарахонич, М.І. Іншин, Н.М. Пархоменко, Л.Р. Біла-Тіунова, Л.О. Макаренко, Т.О. Коломоєць, О.І. Іванова, В.К. Колпаков, В.В. Копейчиков, В.І. Щербина, А.Т. Комзюк інші. Юридичну відповідальність в податкових відносинах розглядали О.П. Гетьманець, О.М. Федорчук, Л.І. Маниліч, Д.Г. Мулявка. Питанням юридичної відповідальності під час проведення процедур досудового захисту платників податків присвятив свої дослідження Н.В. Василенко.

Необхідність наявності юридичної відповідальності відноситься до тих питань відносно яких погляди вчених співбіжні. Така ситуація пов'язана з тим, що юридична відповідальність безпосередньо впливає на суспільний та державний розвиток, дотримання прав і законних інтересів осіб.

Як стверджує Н.В. Василенко "унікальність юридичної відповідальності в тому, що вона не лише обумовлює настання несприятливих наслідків за протиправність діяння" [59, с.11]. На думку вченого таке визначення відображає лише один бік юридичної відповідальності [51, с.11]. Важливість юридичної відповідальності, як вважає вчений, пов'язана з іншою стороною відповідальності- позитивною [59, с.11].

Наявність вказаних двох сторін юридичної відповідальності досліджували різні вчені. О.Л. Львова звертає увагу, що "говорячи про

відповідальність, постає два вектори даного розуміння. По-перше, це відповідальність, яку особа бере на себе як показник її відповідального, турботливого ставлення до будь-якого явища (у тому числі й права). Окрім цього, це відповідальність, що покладається суспільством чи компетентним органом у примусовій формі як наслідок безвідповідального ставлення до будь-чого, порушення певних настанов або приписів (зокрема, й правових)"[60,с.55].

Позиція вчених В.В. Копейчикова та деяких інших дослідників, складається з того, що позитивна юридична відповідальність є сумлінним виконанням особою своїх обов'язків "перед громадянським суспільством, правовою державою, а також колективом і окремою особою. Тоді як ретроспективна (негативна) юридична відповідальність виступає специфічними правовідносинами між державою та правопорушником, пов'язаними з державно - правовим примусом, що полягає в засудженні протиправного діяння і суб'єкта правопорушення, і покладанням на нього обов'язку зазнати позбавлення волі й несприятливих наслідків, що можуть мати особистий, майновий, організаційний характер за скоєне правопорушення"[61, с.11].

Заслугує уваги думка Н.А. Берлач, яка "наголошує, що позитивна та негативна відповідальність тісно пов'язані та спрямовані на досягнення загальної мети - забезпечення стабільності суспільного устрою, охорону правопорядку та запобігання правопорушенням"[62,с.79]. Відмінність між вищевказаними видами відповідальності на думку дослідника "у механізмі забезпечення мети, оскільки для негативної юридичної відповідальності характерним виступає застосування несприятливих санкцій, а позитивна відзначається заохочувальними та бажаними для особи наслідками "[62,с.79].

Як зазначає Н.В. Василенко, позиції В.В. Копейчикова та Н.А. Берлач є різними "у визначенні позитивної юридичної відповідальності"[59,с.11]. За позицією В.В. Копейчикова позитивна юридична відповідальність "виражається через внутрішнє сумлінне ставлення особи до виконуваних обов'язків.

У Н.А. Берлач позитивна юридична відповідальність- це не просто сумлінне виконання обов'язків, а реальне заохочення особи (свого роду винагорода) за належне їх виконання "[59,с.11].

Висновки, аналогічні позиції Н.А. Берлач, мають автори монографії "Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах", які "розглядають позитивну юридичну відповідальність як відповідну реакцію держави та суспільства на здійснене соціально корисне правомірне діяння особи, що знаходить свій вираз у різних видах заохочення особистого, майнового та організаційного характерів"[63,с.36].

Дослідження юридичної відповідальності посадових осіб, в тому числі і під час досудового захисту прав і законних інтересів платників податків, у більшості випадків стосувалися її негативної сторони (ретроспективної).

На думку Н.В.Василенко, з якою треба погодитися, "у забезпеченні досудового захисту прав і законних інтересів платників податків має значення не лише негативний вид юридичної відповідальності. Взагалі проводити аналіз юридичної відповідальності в контексті досудового захисту варто як в розрізі ретроспективного, так і проспективного аспектів"[59,с.12].

Аналізуючи позицію В.В. Копейчикова та інших вчених відносно позитивної юридичної відповідальності, Н.В.Василенко вважає, що така позиція "повинна окреслити професіоналізм представників контролюючих органів, їх прагнення в рамках чинного законодавства об'єктивно та всебічно підійти до проблеми платника податків та максимально ефективних шляхів її вирішення"[59,с.12]. Дослідник має думку, що в даному випадку повинен бути повністю виключений суб'єктивізм внаслідок об'єднання професіоналізму з моральною складовою. Передбачається, що "підхід до виконання професійних обов'язків не повинен базуватися виключно на страху несприятливих наслідків невиконання чи неналежного їх виконання, прерогатива надається сумлінності відповідних посадових осіб контролюючих органів"[59,с.12].

Дослідник, аналізуючи позиції Н.А. Берлач та авторів монографії "Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах"

про позитивну юридичну відповідальність, приходять до висновку, що "належне виконання представниками контролюючих органів у сфері досудового захисту прав і законних інтересів платників податків, повинно заохочуватися державою у різних формах"[59,с.12]. Таким чином, така концепція позитивної юридичної відповідальності не тільки посилається на ставлення до роботи, але й передбачає реальне заохочення.

Діюче законодавство в сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків не містить критеріїв чи показників, які будуть підставою для заохочення працівників податкової служби під час розгляду скарг платників податків, хоча нормами статей 52 та 53 Закону України "Про державну службу" [64] передбачені відповідно премії та заохочення.

Викладене свідчить, що позитивна юридична відповідальність посадових осіб податкового органу в сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків характеризується: по-перше, старанністю виконання своїх службових обов'язків посадовими особами контролюючого органу; по-друге, наявністю заохочень зі сторони держави у випадку старанного виконання своїх службових обов'язків посадовими особами контролюючого органу.

Проспективна юридична відповідальність посадових осіб податкового органу в сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків, яка знаходить своє вираження в заохоченні, є неурегульованою.

В свою чергу, ретроспективна юридична відповідальність посадових осіб контролюючого органу в сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків захищає від протиправних дій.

Не дотримання або порушення визначених норм або невиконання службових обов'язків призводить до негативної юридичної відповідальності.

Службова особа податкового органу може бути притягнута до юридичної відповідальності тільки у випадку існування всіх складових правопорушення, а саме: суб'єкта, суб'єктивної сторони, об'єкта та об'єктивної сторони.

Норми ПК України [1] та наказу Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. "Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг

платниками податків та їх розгляду контролюючими органами" [2] вказують, що серед правопорушень, яких можуть припуститися посадові особи податкового органу під розгляду скарг платників податків можуть бути:

–порушення терміну розгляду заперечень на акт перевірки та/або додаткових документів;

–недотримання терміну повідомлення про місце і час розгляду заперечень платника податків;

–порушення строків прийняття вмотивованого рішення за результатами розгляду скарг платників податків або рішення про продовження строку розгляду скарги;

–прийняття рішення за результатами розгляду скарг платників податків, яке не є вмотивованим [1].

Закон України "Про державну службу"[64] містить норми, які передбачають накладення дисциплінарної та матеріальної відповідальності на державних службовців. Навіть відповідно до частини 2 статті 80 Закону України "Про державну службу" держава в особі суб'єкта призначення має право зворотної вимоги (регресу) у розмірі та порядку, визначених законом, до державного службовця, який заподіяв шкоду [64].

Норми статей 1173 та 1174 Цивільного кодексу України присвячені питанням відшкодування шкоди, завданої органом державної влади та посадовою або службовою особою органу державної влади [65].

Крім того, наявні в законодавстві України приписи щодо відповідальності посадових осіб податкового органу не можна назвати лояльними до вказаних осіб . Загальні положеннями щодо відповідальності контролюючих органів і їх посадових осіб передбачені нормами статті 21 ПК України[1]. Пунктом 21.3. статті 21. визначено що шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам [1].

Крім того, в положеннях пункту 21.2.1. статті 21 ПК України зазначено, що за прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові

(грошові) зобов'язання платнику податків, посадова (службова) особа контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, а також безпосередній керівник такої посадової особи несуть відповідальність згідно із законом [1]. Навіть передбачено, що повторне протягом останніх дванадцяти місяців прийняття неправомірного рішення, яким визначаються податкові (грошові) зобов'язання платників податків, посадовою (службовою) особою контролюючого органу, яка прийняла таке рішення, є підставою для застосування до такої посадової (службової) особи дисциплінарного стягнення у порядку, передбаченому законом [1]. Викладене в повній мірі відноситься до юридичної відповідальності посадових осіб контролюючого органу, які здійснюють розгляд скарг платників податків в адміністративному порядку.

Але практика свідчить, що наведений перелік норм практично не застосовується платниками податків, що на думку О. Нечитайла та А. Полянничко "перетворює відповідні норми на формальність"[66]. Вказане свідчить, що проблема відповідальності посадових осіб криється не у відсутності юридичних норм. Хоча беззаперечно наявні норми потребують удосконалення, тому що вони є надмірно загальними. Необхідно виписати такі правила відповідальності контролюючих органів та їх посадових осіб, які б зробили зручним процес звернення платників податків до відповідальності податківців, в тому числі і під час досудового захисту платників податків.

За вищевказаних підстав не можна погодитися з Н.В. Василенко, який вважає, що "відсутність належного нормативно-правового "обрамлення" юридичної відповідальності суб'єктів владних повноважень є стримуючим фактором подальших суспільних та державних змін"[59, с.13].

Підсумовуючи викладене, треба зазначити, що проведений аналіз діючого законодавства та досліджень вчених - юристів привів до наступних висновків:

– однією із важливих умов ефективності проведення досудового захисту прав і законних інтересів платників є юридична відповідальність податкового органу та його посадових осіб, яка складається із проспективної та негативної відповідальності;

- проспективна юридична відповідальність має дві складових: добросовісне ставлення посадових осіб до своїх службових обов'язків та належне фактичне заохочення таких осіб до старанного виконання цих обов'язків;
- негативна юридична відповідальність передбачає майнові та дисциплінарні втрати за порушення норм законодавства щодо досудового захисту прав та законних інтересів платників податків;
- нормативні акти, які визначають юридичну відповідальність контролюючих органів та їх посадових осіб у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків містять проблеми:
- відсутність конкретних показників досягнення яких свідчило б про сумлінне відношення до виконання посадовими особами контролюючого органу своїх службових обов'язків в аспекті проспективної юридичної відповідальності;
- загальність приписів, яка ускладнює докази протиправної поведінки службових осіб контролюючого органу та вид і міри відповідальності під час конкретних життєвих обставин в аспекті негативної юридичної відповідальності.

Вирішення наведених проблем пропонується провести шляхами, які визначили дослідники О. Нечитайло та А. Полянничко:

- 1) спростити процес доказу розміру отриманої шкоди в суді внаслідок визначення конкретних видів збитків, які контролюючий орган зобов'язаний буде відшкодувати;
- 2) спростити доказування протиправності дій посадових осіб контролюючого органу внаслідок через запровадження для посадових осіб контролюючого органу додаткових складів дисциплінарних порушень. Можливо навіть надати можливість платникам податків, які зазнали відповідних утисків, ініціювати процедуру притягнення до дисциплінарної відповідальності посадових осіб контролюючого органу;
- 3) передбачити спеціальні штрафи як різновид податкових правопорушень, виходячи з того, що існуючі положення статті 109 ПК України [1] визначають,

що до податкових правопорушень відносяться протиправні діяння посадових осіб контролюючих органів [66].

Вищевказані норми розмістити в окремому розділі Податкового кодексу України "Досудовий захист прав і законних інтересів платників податків".

### **Висновки до Розділу I.**

1. Чинне законодавство не містить норм, які б визначали поняття "досудового захисту прав та законних інтересів" платників податків. Керуючись результатами дослідження та власним досвідом, пропонуємо наступне визначення. Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків - це передбачені законодавством дії платника податків, направлені на протидію будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, без використання судового захисту.

2. Юридичні гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків під час досудового вирішення податкових спорів забезпечуються нормативно-правовими актами, які захищають права і свободи людини, а також нормами податкового права, які захищають права платника податків. До вказаних міжнародних актів відносяться Міжнародний пакт про громадянські і політичні права [37], Загальна декларація прав людини [67] та Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод [68]. На національному рівні положення щодо юридичних гарантій захисту платників податків викладені в Конституції України [40], Законі України "Про звернення громадян"[41], Указі Президента України "Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування" [42]. Спеціальні норми щодо захисту прав та законних інтересів платників податків під час процедури досудового вирішення податкових спорів передбачені ПК України [1] та Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [2].



3. З метою досягнення принципу справедливості у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень Радою Європи розроблений цілий інститут адміністративних актів, серед головних характеристик якого висока ступінь правового нормування, центральне місце в якій займає процедура. Такий підхід є незвичайним для українського законодавства в якому ще досі наявна система процедурних принципів, які мають негативний вплив на законність прийняття рішень адміністративними органами. Європейські принципи належного врядування в сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень мають важливе значення для розвитку внутрішнього законодавства, особливо в період коли на часі прийняття Закону України "Про адміністративну процедуру".

4. Проведений аналіз діючого законодавства та досліджень вчених - юристів привів до наступних висновків:

—однією із важливих умов ефективності проведення досудового захисту прав і законних інтересів платників є юридична відповідальність податкового органу та його посадових осіб, яка складається із проспективної та негативної відповідальності;

—проспективна юридична відповідальність має дві складових: добросовісне ставлення посадових осіб до своїх службових обов'язків та належне фактичне заохочення таких осіб до старанного виконання цих обов'язків;

—негативна юридична відповідальність передбачає майнові та дисциплінарні втрати за порушення норм законодавства щодо досудового захисту прав та законних інтересів платників податків;

—нормативні акти, які визначають юридичну відповідальність контролюючих органів та їх посадових осіб у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків містять проблеми:

—відсутність конкретних показників досягнення яких свідчило б про сумлінне відношення до виконання посадовими особами контролюючого органу своїх службових обов'язків в аспекті проспективної юридичної відповідальності;

–загальність приписів, яка ускладнює докази протиправної поведінки службових осіб контролюючого органу та вид і міри відповідальності під час конкретних життєвих обставин в аспекті негативної юридичної відповідальності. Вирішення наведених проблем пропонується провести шляхами, які визначили дослідники О. Нечитайло та А. Полянничко:

– спростити процес доказу розміру отриманої шкоди в суді внаслідок визначення конкретних видів збитків, які контролюючий орган зобов'язаний буде відшкодувати;

– спростити доказування протиправності дій посадових осіб контролюючого органу через запровадження для посадових осіб контролюючого органу додаткових складів дисциплінарних порушень. Можливо навіть надати можливість платникам податків, які зазнали відповідних утисків, ініціювати процедуру притягнення до дисциплінарної відповідальності посадових осіб контролюючого органу;

– передбачити спеціальні штрафи як різновид податкових правопорушень, виходячи з того, що існуючі положення статті 109 ПК України [1] визначають, що до податкових правопорушень відносяться протиправні діяння посадових осіб контролюючих органів [66].

## **РОЗДІЛ 2. ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

### **2.1. Класифікація способів та форм захисту прав платників податків**

В попередньому розділі нашої роботи ми з'ясували, що врегулювання податкових спорів здійснюється у судовому та досудовому порядках.

В свою чергу положеннями пункту 56.1. статті 56. ПК України передбачено, що рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [1]. Свідченням тому є також положення пункту 56.18. статті 56. ПК України, якими передбачено, що з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення - рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення [1]. Наведені законодавчі норми означають, що кожна із названих форм захисту не залежить одна від іншої. Обмеження єдине, а саме згідно норми пункту 56.18. статті 56. ПК України рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню [1]. Крім того, процедура адміністративного оскарження відповідно до положень пункту 56.18. статті 56. ПК України вважається досудовим порядком вирішення спору [1].

Судовий захист прав платників податків відбувається у адміністративних судах згідно норм Кодексу адміністративного судочинства України, тобто у формі адміністративного судочинства. Способом захисту є скасування рішень контролюючих органів відповідно до статті 55 ПК України [1], повернення помилково та/або надміру сплачених зобов'язань згідно зі статтею 43 ПК України [1]. За даними юридичних джерел вирішення податкових спорів в судах являється найефективнішою формою захисту прав та законних інтересів платників податків [69, с.106-107; 70,с.79-80]. За період із початку діяльності Верховного Суду до 31 грудня 2018 року до Касаційного

адміністративного суду надійшли 76 879 справ і матеріалів, з яких 31 536 (41%) справ і матеріалів надійшли на розгляд суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів [71, с.11]. У січні – травні 2019 року в розрізі діяльності судових палат судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів розглянула 7 967 справ і матеріалів, або 42% від їх загальної кількості [71, с.11].

Звернення до адміністративного суду за захистом порушених прав гарантовано платникам податків, незалежно від того, чи проводив платник податків процедуру досудового врегулювання податкових спорів.

Досудовий порядок захисту прав та законних інтересів платників податків відбувається за наступними формами: адміністративне оскарження, самозахист, медіація, податково - правовий компроміс.

Адміністративне оскарження є найбільш використовуваною формою захисту платниками податків із всіх форм досудового врегулювання податкових спорів. Крім того, нормативно-правова визначеність цієї форми є найбільшою із всіх форм досудового захисту платників податків, бо існує спеціальний порядок, яким визначено процедуру адміністративного оскарження [1]. Способом захисту під час процедури адміністративного оскарження є оскарження податкових повідомлень - рішень або будь-яких інших рішень податкового органу згідно з нормами статті 56 ПК України [1].

Самозахист здійснюється у формі надання заперечень до акту перевірки у відповідності до положень статті 86 ПК України[1] та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки згідно з нормами статті 81 ПК України [1]. Способами захисту у даних випадках є відповідно подання до контролюючого органу заперечень до акту перевірки та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки

Також на нашу думку до самозахисту необхідно віднести подання скарги до Ради. Способом захисту в даному випадку являється проведення розгляду скарги платника податків Радою бізнес - омбудсмена [24, с.12].

Податковий компроміс є однією з форм досудового врегулювання податкових спорів. Сутність цієї форми полягає в тому, що платники податків сплачують до бюджету належні до сплати податки, а держава в свою чергу робить якесь послаблення щодо відповідальності такого платника податків. Наприклад, таким послабленням може бути не застосування фінансових санкцій за несвоєчасну сплату податків. В даному випадку ініціатива йде від держави, законодавчі акти щодо здійснення такої форми приймаються на рівні країни. Податковий компроміс свідчить про партнерство країни, інтереси якої представляють уповноважені органи та платників податків.

Податкова амністія давно застосовується країнами світу. Серед держав, які провели цю процедуру: Австралія в 2007 та 2009 роках, Аргентина в 1987, 1995, 2009, 2013 та 2017 роках, Бельгія в 2004 році, Грузія в 2005 році, Німеччина в 2004 році, Італія в 2001 та 2009 роках, Пакистан в 2018 році, Португалія в 2005 та 2010 роках, Російська Федерація в 2007 році, Іспанія в 2012 році, США в 2009 році [73, с.24]. Внаслідок проведеної податкової амністії в Ірландії в 1988 році бюджет країни було поповнено на 1,5 млрд. доларів, що складає 2,5% від ВВП держави [74, с.56]. В Італії в 2001- 2002 роках результатом одночасного проведення податкової амністії та амністії капіталів стало надходження до бюджету країни близько 73 млрд. євро [74, с.56]. Серед країн колишнього Радянського Союзу країною, яка добилася успіхів у проведенні податкового компромісу став Казахстан. У Казахстані було проведено дві податкових амністії: в 2001 році та в 2005 - 2007 роках. В 2001 року відбулася амністія капіталу метою якої було повернення капіталів в Казахстан. Протягом амністії громадяни не сплачували жодних податків, їх декларації за період з 1995 року були знищені, а в обмін громадяни повинні були перевести свої кошти до визначених банків. За 30 днів амністії було легалізовано 480 млн. доларів. В 2005-2007 роках шляхом декларування майна громадянами Казахстану виведено з тіні близько 6,7 млрд. доларів [74, с.56]. В Бельгії податкова амністія проводилася за умови повної анонімності. Процедура звітування перед податковими органами була замінена видачею

банками спеціальних сертифікатів на умовах анонімності після сплати податків. Податкова амністія в Німеччині в 2004 -2005 роках була проведена з метою ліквідації дефіциту державного бюджету, але її результати не мали очікуваного результату, замість запланованих 5 млрд. євро до бюджету надійшло всього 1,1 млрд. євро.

Зазвичай податкова амністія сприяє збільшенню бази оподаткування, збільшенню надходжень податків і навіть зростанню культури сплати податків.

Медіація – являється формою досудового врегулювання податкових спорів, яка здійснюється за допомогою професійних посередників, які скеровують учасників податкового спору в особі платника податків та контролюючого органу до вирішення спору самостійно шляхом знаходження ситуації, яка задовольняє обидві сторони. Ця форма застосовується з метою зменшення шкоди внаслідок податкового спору.

Альтернативні способи вирішення спорів людству відомі здавна. У соціальних групах первісного суспільства миротворчий і судовий обов'язок найімовірніше виконував найбільш шанований представник роду, в Античній Греції дрібні спори вирішувалися судом посередників - діететів, за доби раннього середньовіччя в Європі посередництво та медіація стали основними способами вирішення конфліктів, навіть перехідний період від середньовіччя до Риму називають добою медіації. В англо-саксонський період середньовічної Англії в обох порядках вирішення спорів - судовому та арбітражному сторони були уповноважені спочатку вирішити свій спір за допомогою медіаторів та укласти полюбовну угоду [82, с.62-65].

Ознаки досягнення примирення у спорах присутні в Україні із часів Київської Русі про що свідчать найдавніші джерела руського права. Мирові угоди, завдана відповідальність та усунення нанесеної шкоди були прикметами тодішніх приватних відносин. Псковська судна грамота 1467 р. передбачала, що судовий конфлікт можна було замінити мировою угодою або фізичною сваркою. Перший (1529 р.), Другий ( 1566 р.) та Третій (1588р.) Литовські Статути містили посилання до полюбовного вирішення спорів. Незважаючи на

наявність державних судів, серед українського та білоруського народів створювався громадський суд, відомий під назвою "копи"[82, с.67-68].

Важлива роль в історії примирного судочинства належить козацькому праву. Запорожці не тільки допускали примирення, але й заохочували його. Безпідставна відмова від примирення могла бути підставою для покарання "непокірною" [83, с.151-155].

Спосіб вирішення спору за сприянням посередника (мирителя) передбачав Кодекс українського права 1743 р."Права, за якими судиться малоросійський народ" [82, с.70].

Значна роль належала медіації в цей період для вирішення міжнародних конфліктів, венеційський дипломат Альвізе Контаріні та папський нунцій Фабіо Кунджі виконали обов'язки посередників між ворожими сторонами Тридцятирічної війни (1618-1648).

Традиції застосування медіації у Новий та Новітні часи продовжили совісні суди у Російській імперії, 1775 року.

Особливий запит на альтернативні суду засоби вирішення спорів прийшовся на часи індустріалізації Європи та Америки. В 1976 році у США професор Ф. Сандер запропонував концепцію "суду з багатьма дверима", у 2002 році було прийнято Модельний акт про медіацію, яким у всіх штатах країни передбачалися різні програми судової медіації.

Піонером в розвитку медіації в Європі стала Велика Британія, яка обрала для застосування медіації ринковий шлях. У липні 2012 р. набрав чинності Закон Німеччини "Про підтримку медіації та інших процедур позасудового врегулювання конфліктів", прийнятий на виконання Директиви Європейського парламенту "Про деякі аспекти медіації в цивільних і комерційних справах" від 21 травня 2008 року № 2008/52 / ЄС [84, с.12-14].

Закони про врегулювання спорів шляхом застосування медіації діють і в країнах пострадянського простору, зокрема в Російській Федерації [85], Республіці Білорусь [86] та Республіці Казахстан [87].

В Україні медіація прийшла як інструмент припинення робітничих страйків в Донецькій області. В 1994 році за підтримки USAID та інших донорів було створено перші вісім центрів медіації, серед яких Одеський обласний центр медіації, що досі працює [88]. В 1998 році було створено Національну службу посередництва і примирення з метою уникнення виникнення та врегулювання трудових конфліктів (стаття 15)[89]. В 2002 році в Києві почав роботу Український центр порозуміння (теперішня назва Громадська організація "Інститут миру і порозуміння"), який здійснює практику у сфері медіації [90]. Працює Український центр медіації, започаткований при Києво-Могилянській Бізнес Школі з метою створення інституції, яка б стала рушійною силою для розвитку альтернативних способів вирішення спорів в Україні шляхом проведення навчання і надання послуг дійсно незалежних медіаторів [91]. В 2014 році зареєстровано важливі громадські організації: Громадська спілка "Українська академія медіації" [92] і громадська організація "Національна асоціація медіаторів України"[93]. Українська академія медіації активно працює в напрямку інформування юристів України з питань медіації, її найбільший захід - це всеукраїнський форум "Медіація і право", який проводиться щорічно. 2015-2019 роки характеризуються збільшенням спільноти медіаторів України, найбільшими зі створених в ці часи організацій є Громадська організація "Львівський центр медіації", яка є фундатором щорічного Львівського форуму медіаторів та Громадська організація "Ліга медіаторів України".



## 2.2. Процедура адміністративного оскарження

Процедура адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів є найбільш відомою платникам і можна навіть сказати єдиною, яку платники податків використовують під час досудового врегулювання податкових спорів. Про кількість скарг, які надходять до ДФС України та свідчать про "життя процесу" ми повідомляли у попередніх розділах.

Адміністративне оскарження податкових повідомлень - рішень та інших рішень контролюючих органів здійснюється у відповідності до норм статті 56 ПК України [1] та наказу Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. "Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами"[2]. Положеннями пункту 56.2. статті 56. ПК України передбачено, що у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [1]. Наведена норма свідчить про два важливих аспекта адміністративного оскарження:

–таке оскарження не є обов'язковим і здійснюється на власний розсуд платника податків, що свідчить про факультативний характер процесу;

–оскарженню підлягають тільки рішення контролюючих органів, дії або бездіяльність контролюючих органів не можуть бути оскаржені згідно вказаного порядку адміністративного оскарження.

Поетапно процес оскарження рішень податкових повідомлень - рішень або будь-яких інших рішень контролюючого органу виглядає наступним чином:

1. Етап - отримання платником податків рішення контролюючого органу;
2. Етап - а) подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;

- б) подання листа до контролюючого органу, який прийняв оскаржуване рішення, про оскарження його рішення,
  - в) подання письмового клопотання про відкритий розгляд скарги за бажанням платника податків;  
термін у випадках а), б), в) - протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків рішення, що оскаржується;
  - г) подання скарги до Ради бізнес - омбудсмена, процедура не передбачена ПК України [1], рекомендується автором.
3. Етап - а) отримання повідомлення від контролюючого органу про дату та час розгляду скарги;
- б) або рішення про продовження терміну розгляду скарги;  
термін-для а), б), протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги;
4. Етап - а) розгляд скарги контролюючим органом вищого рівня у випадку неотримання рішення про продовження терміну розгляду скарги;  
термін-протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги;
- б) розгляд скарги контролюючим органом вищого рівня у випадку отримання рішення про продовження терміну розгляду скарги; термін - протягом 60 календарних днів, наступних за днем отримання скарги.
5. Етап - а) отримання рішення про результати розгляду скарги у випадку неотримання рішення про продовження терміну розгляду скарги;  
термін - протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги;
- б) отримання рішення контролюючого органу вищого рівня про результати розгляду скарги у випадку отримання рішення про продовження терміну розгляду;  
термін - протягом 60 календарних днів, наступних за днем отримання скарги[1].

На першому етапі після отримання податкового повідомлення - рішення або іншого рішення контролюючого органу платник податків повинен визначитися зі своєю позицією відносно того, чи буде він оскаржувати отримане рішення

відповідно до положень вищенаведеного пункту 56.2. статті 56. ПК України [1]. Важливими для прийняття рішення про оскарження є норми:

–пункту 56.15. статті 56. ПК України відповідно до якої своєчасно подана скарга зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань, визначених у податковому повідомленні-рішенні (рішенні), на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження[1]. Протягом зазначеного строку податкові вимоги з податку, що оскаржується, не надсилаються, а сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою[1].

–пункту 56.18. статті 56. ПК України[1]. згідно якої рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню[1]. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [1].

–пункту 56.11. статті 56. ПК України[1]. за якою не підлягає оскарженню грошове зобов'язання, самостійно визначене платником податків[1].

–пункту 56.22. статті 56. ПК України[1]. відповідно до якої у випадку, якщо платник податків оскаржує рішення контролюючого органу в адміністративному порядку повідомлення особі про підозру у вчиненні кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків не може ґрунтуватися виключно на цьому рішенні контролюючого органу до закінчення процедури адміністративного оскарження [1].

Якщо платник податків вирішує оскаржувати рішення контролюючого органу, то він повинен почати готувати докази для обґрунтування своєї позиції та приступити до написання скарги. Відповідно до положень пункту 56.3. статті 56. ПК України[1]. платник податків складає скаргу у письмовій формі [1]. Платник податків має право додати до скарги належним чином засвідчені копії документів, розрахунки та докази [1]. 56.20. Конкретні вимоги до оформлення скарги, викладені в розділі IV "Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами", п.56.20, ст. 56[1], [2]. Скарга повинна містити інформацію:

про скаржника (для фізичних осіб-прізвище, ім'я, по батькові; для юридичних осіб -найменування; податкову адресу);

про контролюючий орган (найменування);

про оскаржуване рішення (дата, номер);

про підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі;

обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;

про вимоги та клопотання скаржника;

про лист, яким повідомлено контролюючий орган, рішення якого оскаржується,

про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;

про оскарження рішення контролюючого органу до суду;

про адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;

про перелік документів, які додаються до скарги [2].

Скарга повинна бути обов'язково підписана особисто платником податків, який її подає, або його представником, уповноваженим на підписання скарги, з дотриманням вимог щодо подання разом зі скаргою оригіналу або належним чином завіреної копії документа, який засвідчує повноваження такого представника відповідно до законодавства[2].

Під час другого етапу процесу платник податків надсилає одночасно скаргу до контролюючого органу вищого рівня та лист до контролюючого органу, який прийняв рішення, що оскаржується, в якому повідомляє контролюючий орган про оскарження його рішення до контролюючого органу вищого рівня [1]. Вказана дія повинна відбутися протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу [1]. Контролюючими органами вищого рівня являються згідно пункту 56.3. статті 56. ПК України:

для оскарження рішень державних податкових інспекцій - контролюючі органи в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів;

для оскарження рішень контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику [1].

Відповідно до положень пункту 6. розділу I Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами розгляд матеріалів скарг платників податків відбувається у закритому засіданні[2]. Якщо платник податків прийме рішення про розгляд його скарги у відкритому засіданні, то він повинен буде надати контролюючому органу письмове клопотання про відкритий розгляд матеріалів скарги [2]. Вищезазначеною нормою "Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами" визначена інформація, яку повинен зазначити платник податків у клопотанні про відкритий розгляд скарги, а саме:

перелік осіб з числа передбачених у пункті 5 розділу I вказаного порядку, залучення яких необхідне для розгляду матеріалів скарги у відкритому засіданні;

надання згоди на розголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника, що становлять конфіденційну інформацію, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків;

надання згоди контролюючому органу на присутність залучених осіб під час відкритого засідання [2].

Не допускається відкритий розгляд скарги, якщо в матеріалах справи наявні відомості, що становлять державну таємницю [2].

Пунктом 56.16. статті 56. ПК України визначено, що днем подання скарги вважається день фактичного отримання скарги відповідним контролюючим

органом, а в разі надсилання скарги поштою - дата отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків поштового відправлення із скаргою, яка зазначена відділенням поштового зв'язку в повідомленні про вручення поштового відправлення або на конверті[1].

Вважаємо за потрібне також підготувати та надіслати аналогічну скаргу до Ради. Подання такої скарги передбачено Постановою Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 р. № 691 "Про утворення Ради бізнес-омбудсмена" [25]. Скарга до Ради повинна відповідати вимогам Регламенту Ради [24]. Одна з головних вимог, про яку вже повідомлялося у цій роботі, це наявність звернення з оскарженням до контролюючого органу, рішення якого оскаржується [24]. Така скарга у випадку її прийняття до розгляду Радою бізнес - омбудсмена надасть змогу отримати кваліфікованого адвоката бізнесу, який має укладений Меморандум про співпрацю з Державною податковою службою України, що значно посилить позицію скаржника. Термін для подання скарги до Ради не встановлений, але доцільно це зробити не пізніше ніж подання скарги до контролюючого органу вищого рівня, щоб інспектор Ради мав можливість до початку розгляду скарги таким контролюючим органом вивчити скаргу.

Відносно третього етапу процесу адміністративного оскарження треба зазначити наступне. Відповідно до пункту 56.7. статті 56. ПК України подані скарги контролюючим органом не розглядаються та повертаються платнику податків із зазначенням причин повернення у випадках, якщо платником податків порушено термін подання скарги або скаргу подано до контролюючого органу, який не є тим контролюючим органом, який визначений нормами ПК України для даного випадку [1]. Звичайним терміном прийняття рішення за результатами розгляду скарги є термін протягом 20 календарних днів, наступних за днем отримання скарги, п.56.8. ст.56 ПК України [1]. Але контролюючому органу надано право прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад 20-денний строк, але не більше ніж 60 календарних днів, п.56.9. ст.56 ПК України [1]. Письмове

рішення про продовження терміну розгляду скарги повинно бути надіслано платнику податків до закінчення 20-денного строку, п.56.9. ст.56 ПК України [1]. Якщо таке рішення не надіслане платнику податків, скарга вважається задоволеною на користь платника податків п.56.9. ст.56 ПК України [1]. Підстави за яких продовжується термін розгляду скарги платнику податків не повідомляються.

Щодо четвертого етапу адміністративного оскарження необхідно звернути на наступні аспекти. ПК України передбачено в пункті 56.4. статті 56, що під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим ПК України, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган [1]. Вказана норма носить декларативний характер, на практиці всі докази готує платник податків. Вірогідність скасування рішення контролюючого органу у випадку, якщо платник податку буде використовувати тактику оскарження у відповідності до вищенаведеного положення ПК України дорівнює 0.

Аналогічна вищенаведеної ситуація і відносно норми пункту 56.21. статті 56. ПК України якою визначено, що у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [1].

П'ятий етап - для більшості платників податків є заключним етапом адміністративного оскарження, тому що у зв'язку з реорганізацією ДФС України рішення контролюючих органів складаються у більшості випадків від імені областних контролюючих органів, які оскаржуються тільки до ДПС України. Згідно пункту 56.10.статті 56 ПК України рішення центрального

органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, яким є ДПС України, прийняте за розглядом скарги платника податків, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене в судовому порядку [1].

Рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги повинно бути вмотиваним та надіслано на адресу платника податків поштою з повідомленням про вручення або надано йому під розписку відповідно до пункту 56.8. статті 56. ПК України [1]. Крім того, пунктом 56.9. статті 56. ПК України [1] вирішено ситуацію, коли порушення термінів адміністративного оскарження відбувається зі сторони контролюючого органу, який розглядає скаргу. У випадку, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків не надсилається платнику податків протягом 20-денного строку або протягом строку, продовженого за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків [1].

Щодо термінів під час адміністративного оскарження, то вони обчислюються з врахуванням наступних правил:

у разі коли останній день строків припадає на вихідний або святковий день, останнім днем таких строків вважається перший робочий день, що настає за вихідним або святковим днем, п. 56.13. ст. 56. ПК України [1] ;

строки подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення контролюючого органу можуть бути продовжені за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків: перебував за межами України; перебував у плаванні на морських суднах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден; перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду; мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально; був



визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законом, п.56.14. ст.56, п.102.6. ст. 102 ПК України[1];

якщо відповідно до цього Кодексу контролюючий орган самостійно визначає грошове зобов'язання платника податків за причинами, не пов'язаними із порушенням податкового законодавства, такий платник податків має право на адміністративне оскарження рішень контролюючого органу протягом 30 календарних днів, що настають за днем надходження податкового повідомлення-рішення (рішення) контролюючого органу, п.56.12. ст.56. ПК України[1].

Оскарження рішення про відмову у реєстрації податкової накладної або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних проводиться в цілому за вищевикладеними правилами, але має деякі відмінності, п.56.23, ст.56. ПК України[1]. Особливість розгляду вказаних скарг визначена наступним:

скарга подається до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, пп. 56.23.1, п.56.23, ст.56 ПК України[1]; скарга розглядається за порядком, який визначає КМУ та комісією у складі центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за участі уповноваженої особи центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику пп. 56.23.2, п.56.23, ст.56 ПК України[1] ;

термін розгляду скарги не може бути продовженим та складає 10 календарних днів з дня отримання такої скарги центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, пп 56.23.3.п.56.23, ст.56 ПК України[1];

у випадку, якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на

користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку пп.56.23.4. п.56.23, ст.56 ПК України[1].

Нормами пункту 56.17. статті 56. ПК України визначено, що процедура адміністративного оскарження закінчується:

1. днем, наступним за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу у разі, коли така скарга не була подана у зазначений строк, пп.56.17.1.;

2. днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги, пп.56.17.2.;

3. днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, пп.56.17.3.;

4. днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались, пп.56.17.5. [1].

Відповідно до положень підпункту 56.17.5. пункту 56.17. статті 56. день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків [1].

Щодо оскарження рішень про відмову у реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, то треба зазначити, що для цих випадків ПК України [1] визначено особливості проведення процедури адміністративного оскарження.

До першої особливості слід віднести наявність окремого "Порядку розгляду скарг на рішення комісій регіонального рівня, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації", який затверджений постановою КМУ від 21 лютого 2018 р. № 117 [72]. Крім того: такі скарги подаються на розгляд окремій комісії центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, за участі

уповноваженої особи центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (підпункт 56.23.2 пункту 56.23. статті 56) [1]; термін розгляду скарги скорочений у два рази та становить протягом 10 календарних днів з дня отримання такої скарги і не може бути продовженим (підпункт 56.23.3 пункту 56.23 статті 56) [1]; якщо вмотивоване рішення за скаргою платника податків на рішення про відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних не надсилається платнику податків протягом 10-денного строку, така скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначеного строку (підпункт 56.23.4 пункту 56.23 статті 56) [1]. Безумовно, скорочений термін розгляду скарг є позитивним моментом для бізнесу, бо саме тут ситуація "коли час береже гроші".

Продовжуючи перелік особливостей процедури адміністративного оскарження рішень про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування до них, звертаємо увагу, що такі скарги подаються в електронній формі (пункт 5) [72] та за спеціально-визначеними формами скарги (пункт 5) [72] та рішення про розгляд скарги (пункт 12) [72].

Виходячи з викладеного, треба зазначити, що наведені особливості процесу оскарження рішень про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування свідчать по - перше, що фактично є два порядки оскарження рішень контролюючого органу, які обумовлені змістом рішення, що оскаржується, а також що процес адміністративного оскарження становиться більш швидким, доступним та простим, що безумовно є позитивним, як для платників податків, так і для держави в цілому, бо пришвидчується рух коштів і як наслідок надходження податків до бюджету.

### **2.3. Податковий компроміс як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів**

В Україні податкова амністія була проведена в формі податкового компромісу на підставі Закону України "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" від 25 грудня 2014 року № 63-VIII [75].

Положеннями пункту 1. підрозділу 9.2. розділу XX ПК України визначено, що податковий компроміс - це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу [1].

Метою податкового компромісу було збільшення надходжень до бюджету за рахунок податку на прибуток та податку на додану вартість. Крім того, виходячи з власного досвіду можу зазначити, що рішення про проведення податкового компромісу було прийнято в період, коли податкові органи масово складали акти на наявні порушення по так званому "ланцюгу постачальників". В складених актах податківці робили висновки про безтоварність операцій. Висновки актів були тотожними - зменшити витрати та податковий кредит внаслідок того, що хтось з постачальників по "ланцюгу продажів" не сплатив податки з вартості реалізованої продукції. На підставі таких актів приймали податкові повідомлення - рішення про донарахування податку на прибуток та податку на додану вартість. Перелічені обставини викликали різке збільшення податкових спорів. Тому вважаю, що однією з цілей встановленого податкового компромісу також було вирішення проблеми як появи нових податкових спорів, так і вирішення наявних податкових спорів. І саме тому для проведення податкового компромісу були обрані податок на прибуток та податок на додану вартість і відповідно в частині завищення витрат та податкового кредиту.

Крім норм підрозділу 9.2. розділу XX "Перехідні положення" ПК України [1] порядок проведення податкового компромісу також регламентували Методичні рекомендації щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу, затверджені наказом ДФС України від 17 січня 2015 р. №13 [76].

Процедура податкового компромісу проводилася у формі узгодження податкових зобов'язань та складалася з трьох основних подій:

I. платник податків повинен був надати контролюючому органу уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1] або заяву про намір скористатися податковим компромісом (пункт 7 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

II. контролюючий орган аналізує отримані уточнюючі розрахунки з метою прийняття рішення щодо доцільності проведення або навпаки непроведення позапланової документальної перевірки платника податків, який подав уточнюючі розрахунки і про своє рішення повідомляє платника податків. Якщо контролюючий орган прийняв рішення про проведення перевірки, то за її результатами складається податкове повідомлення - рішення на суму збільшення податку на прибуток або податку на додану вартість (пункт 3 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

III. узгодження та сплата податкових зобов'язань, які були визначені за процедурою податкового компромісу (пункт 8 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Тривалість процедури податкового компромісу була визначена не більше як 70 календарних діб з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку (пункт 3 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Порядком проведення податкового компромісу було визначено, що платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового

компромісу, під час дії податкового компромісу за податкові періоди до 1 квітня 2014 року з врахуванням термінів давності, встановлених статтею 102 ПК України[1], мав право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Термін надання до контролюючого органу уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з метою застосування податкового компромісу становив протягом 90 календарних днів з дня набрання законом чинності (пункт 12 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Згідно норм ПК України уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість необхідно було подати за звичайною формою уточнюючих розрахунків, тобто за тією яка завжди подається у випадку уточнення податкових зобов'язань (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Але особливістю було те, що разом з уточнюючим розрахунком платник податків повинен був надати перелік (опис) господарських операцій, щодо яких здійснено уточнення показників податкової декларації (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Випадки в яких можна було подати вищевказані уточнюючі розрахунки яскраво свідчили про намагання уряду країни поповнити бюджет та вирішити адміністративні та судові податкові спори. Платники податків мали право подати уточнюючі розрахунки:

а) під час документальної перевірки або за наявності складеного акту за наслідками такої перевірки (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

б) на неузгоджені суми податкових зобов'язань, які оскаржувалися в суді або в адміністративному порядку, а також на ті, за якими платники податків отримали податкові повідомлення - рішення, але вони ще не є узгодженими (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Але не всі уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань, навіть подані за періоди, які охоплювалися податковим компромісом, підпадали під дію податкового компромісу. Не мали можливості скористатися податковим компромісом ті платники податків, які за результатами уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань мали зменшення податкового зобов'язання (збільшення від'ємного значення) з податку на прибуток або податку на додану вартість, або у таких платників податків виникали чи збільшувалися помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання за такі звітні (податкові) періоди (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Таким чином, можливість скористатися податковим компромісом була надана платникам податків всіх вірогідних станів розрахунків з бюджетом, але за єдиним головним критерієм - до бюджету повинні були надійти живі гроші.

Щодо документальних позапланових перевірок, які могли відбутися, якщо платником податків подавався уточнюючий розрахунок за періоди, щодо яких не була проведена документальна перевірка, то треба зазначити, що рішення про проведення такої перевірки контролюючий орган повинен був прийняти протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем подання уточнюючого розрахунку та повідомити про це платника податків (пункт 3 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Крім того були передбачені наступні умови щодо перевірки:

–документальна позапланова перевірка проводиться виключно з питань, які стосуються витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суми завищення податкового кредиту з податку на додану вартість, у межах процедури досягнення податкового компромісу;

–якщо контролюючий орган повідомив платника податків про відсутність необхідності проведення документальної позапланової перевірки, сума задекларованих зобов'язань вважається узгодженою;

–у разі прийняття рішення про необхідність проведення документальної позапланової перевірки контролюючий орган проводить таку перевірку та за її результатами:

приймає податкове повідомлення-рішення у разі виявлення порушень платником податків вимог податкового законодавства, сплата грошового зобов'язання за яким здійснюється у розмірі 5%;

складає довідку у разі відсутності таких порушень, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку (пункт 3 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Податкове повідомлення-рішення або довідку контролюючий орган направляє платнику податків у порядку, передбаченому статтями 42 та 58 цього Кодексу.

Сплатити податкові зобов'язання, визначені в уточнюючому розрахунку та/або податковому повідомленні-рішенні, платник податків повинен протягом 10 календарних днів з дня, наступного за днем узгодження (пункт 3 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Положеннями пункту 3 підрозділу 9.2. розділу XX ПК України визначено, що днем узгодження вважається день отримання повідомлення контролюючого органу про відсутність необхідності проведення документальної позапланової перевірки, а в разі прийняття рішення про необхідність проведення документальної позапланової перевірки - день отримання довідки, що підтверджує правомірність визначення сум податкових зобов'язань в уточнюючому розрахунку, або день отримання податкового повідомлення-рішення, прийнятого за результатами такої перевірки [1].

Аналізуючи умови податкового компромісу треба звернути увагу, що поступком зі сторони держави, який повинен був зацікавити платників податків скористатися вказаною процедурою було наступне:

1) на подані уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань не поширювалися норми статті 50 цього ПК України (пункт 1 підрозділу 9.2. розділу XX) [1]. Що фактично означало звільнення таких платників податку



від обов'язку нарахування та сплати штрафних санкцій у розмірі 3% від суми самостійно донарахованих податкових зобов'язань з податку на прибуток та/або з податку на додану вартість. За звичайних обставин якщо платник податків самостійно виявляє суму занижених податкових зобов'язань з податку на прибуток та/або з податку на додану вартість, він зобов'язаний разом з подачею уточнюючих розрахунків сплатити суму донарахованих податкових зобов'язань та суму штрафних санкцій у розмірі 3% (пункт 50.1. статті 50) [1].

2) сума заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість сплачувалася в розмірі 5 відсотків від загальної суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість; при цьому 95 відсотків суми заниженого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість вважалися погашеними, штрафні санкції не застосовувалися, пеня не нараховувалася (пункт 2 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

3) сума погашеного податкового зобов'язання з податку на прибуток та/або податку на додану вартість в розмірі 95 відсотків внаслідок застосування податкового компромісу не враховувалася для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств (пункт 2 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

4) у випадку досягнення податкового компромісу перевірки щодо податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за уточненими операціями у наступних періодах за зазначеними податками контролюючими органами не проводяться (пункт 9 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

5) діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від

сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (пункт 10 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Наведені норми щодо покращення ситуації платників податків, які скористалися податковим компромісом, свідчать, що держава намагалася зацікавити як безпосередньо платників податків фінансово, так і їх керівників в плані моральних втрат.

Щодо обмежень, які розповсюджувалися на платника податків, якщо він скористався процедурою податкового компромісу можна вказати наступне:

–після досягнення податкового компромісу згідно із цим підрозділом такі зобов'язання не підлягають оскарженню та їх розмір не може бути змінений в інших податкових періодах (пункт 8 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

–у разі якщо платник податків розпочинає процедуру адміністративного та/або судового оскарження податкового повідомлення-рішення, прийнятого контролюючим органом за результатами документальної позапланової перевірки згідно із цим підрозділом, податковий компроміс не застосовується (пункт 6 підрозділу 9.2. розділу XX) [1];

–уточнення платником податків податкових зобов'язань шляхом подання уточнюючого розрахунку згідно із цим підрозділом не впливає на розмір податкових зобов'язань його контрагентів(пункт 4 підрозділу 9.2. розділу XX) [1].

Підсумовуючи треба зазначити, що експеримент з податкового компромісу спрацював. Станом на 12 травня 2015 року 6 152 платника податків вирішили скористатися такою пропозицією держави, було отримано 8 174 заяви про бажання скористатися податковим компромісом, до бюджету надійшло 793,9 млн. грн. [77,с.230]. Всього за 2015 рік за наслідками проведених перевірок було донараховано податкових зобов'язань на суму 36,5 млрд. грн., з яких погашено внаслідок застосування податкового компромісу 7 млрд. грн., узгоджено донарахованих податкових зобов'язань на суму 4,6 млрд. грн. з яких до бюджету надійшло 2,6 млрд. грн. [78, с.31]. Таким чином, частка погашених податкових зобов'язань внаслідок застосування процедури податкового

компромісу склала майже 19, 2% від загальної суми донарахованих податкових зобов'язань за 2015 рік. Внаслідок проведення податкового компромісу було закрито 449 кримінальних проваджень, що супроводжувалося надходженням до бюджету 407 млрд. грн. [78,с.39].

Щодо платників податків, які мали податковий спір, що знаходився в стадії судового розгляду або адміністративного оскарження, то треба зауважити що від таких платників надійшло 2 236 заяв про намір скористатися податковим компромісом, дійшли компромісу 1 511 платників, які поповнили бюджет майже на 151 млн. грн. [77,с.230].

## **Висновки до розділу 2.**

1. Досудовий порядок захисту прав та законних інтересів платників податків відбувається за наступними формами: адміністративне оскарження, самозахист, медіація, податково - правовий компроміс.
2. Адміністративне оскарження є формою захисту платників податків, яка має найбільші нормативно-правову визначеність та використання і носить факультативний характер. Способом захисту під час процедури адміністративного оскарження є оскарження податкових повідомлень - рішень або будь-яких інших рішень податкового органу [1]. На сьогодні існує два окремих порядки адміністративного оскарження рішень контролюючого органу, а саме рішення контролюючого органу про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних оскаржуються відповідно до положень Постанови Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117 [72]; всі інші рішення - згідно з наказом Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. [2].
3. Самозахист здійснюється у формі надання заперечень до акту перевірки згідно положень статті 86 ПК України [1] та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки за нормами статті 81 ПК України[1]. Способами захисту є відповідно подання до контролюючого органу заперечень до акту перевірки та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. Також на нашу думку до самозахисту

необхідно віднести подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Способом захисту в цьому випадку являється проведення розгляду скарги платника податків Радою [24, с.12].

4. Податковий компроміс є однією з форм досудового врегулювання податкових спорів. Сутність якої в тому, що платники податків сплачують до бюджету належні до сплати податки, а держава в свою чергу робить послаблення щодо відповідальності такого платника податків. Таким послабленням може бути не застосування фінансових санкцій за несвоєчасну сплату податків. В даному випадку ініціатива йде від держави, законодавчі акти щодо здійснення такої форми приймаються на рівні країни.

5. Медіація – являється формою досудового врегулювання податкових спорів, яка здійснюється за допомогою професійних посередників, які скеровують учасників податкового спору в особі платника податків та контролюючого органу до вирішення спору самостійно шляхом знаходження ситуації, яка задовольняє обидві сторони.

### РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ ДОСУДОВОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

#### 3.1. Удосконалення процедури адміністративного оскарження

Проведене дослідження показало, що платники податків України мають конкретно визначену процедуру оскарження рішень контролюючих органів з запущеним в дію механізмом.

Але результати, опитування проведеного Радою [14], свідчать, що до моменту, коли контролюючі органи будуть забезпечувати справедливий розгляд скарг платників податків ще належить пройти довгий шлях вдосконалення. Так, за даними звіту Ради серед 344 учасників опитування вважають, найважливішим аспектом адміністративного оскарження:

53,2% - обгрунтованість винесеного рішення за результатом розгляду скарги,

19,8% - відкритість розгляду та можливість взяти участь у розгляді скарги;

19,5% - зручність та простота подання скарги, мінімальна кількість формальних вимог до її оформлення, можливість подання скарги в електронній формі;

7,6% - відповіли, що однаково важливі дві або три з перелічених аспектів [14, с.16].

Продовжуючи аналіз вищевказаного звіту Ради, треба звернути увагу, що за даними її звіту 203 особи або 59% опитаних надали свої пропозиції щодо покращення стану у сфері адміністративного оскарження, серед яких найбільш поширені:

27,1% - посилити відповідальність за неправомірні рішення публічних органів та нанесену ними шкоду:

25,5% - збільшити незалежність, неупередженість та об'єктивність органу оскарження;

16,7 % - подолати корупцію;

12,3% - зменшити формалізм при розгляді скарг, покращити якість, аргументованість та мотивацію рішень;

10,3% - збільшити відкритість, прозорість та публічність оскарження, роль громадянського суспільства у цій процедурі;

8,9% - покращити оперативність та строки розгляду скарг;

6,9% - уніфікувати, удосконалити правове регулювання процедури адміністративного оскарження;

4,9% - підвищити рівень професіоналізму та компетентності чиновників [14, с.16].

Таким чином результати проведеного дослідження з врахуванням результатів опитування, проведеного Радою, окреслили напрямки руху удосконалення процедури адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів.

Наразі спеціальними нормативними документами, які регулюють адміністративне вирішення податкових спорів шляхом його оскарження є ПК України [1] та підзаконні нормативні акти, які у відповідності до норм ПК України [1] конкретизують процедуру. Зрозуміло, що внесені зміни до ПК України будуть відображені і в підзаконних нормативних актах.

Тому вважаємо за доцільне почати реформування саме з ПК України.

Для створення адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів, яке забезпечить справедливий розгляд спорів вважаємо за необхідне здійснити наступне.

Доповнити ПК України нормами, які б визначали порядок адміністративного оскарження всіх рішень, дій та бездіяльності службових осіб податкового органу, тому що існуючі положення статті 56 ПК України [1] стосуються тільки оскарження податкових повідомлень - рішень та податкових вимог. Поза адміністративним оскарженням залишилася частина видів рішень, а також дії та бездіяльність службових осіб податкового органу..

Зробити процес подання скарги більш доступним завдяки наданню можливості платникам податків подавати скаргу за їх бажанням в паперовому

чи в електронному вигляді та проводити розгляд скарги в режимі відео конференції, що дасть можливість зробити цей процес більш швидким та дешевим.

Передбачити в Порядку подання скарг, які саме документи повинні бути подані платником податків на підтвердження його позиції, тим самим виключивши з цього переліку ті документи, які були створені податковим органом і які оскаржуються. Такий порядок значно скоротить витрати на оскарження, бо як свідчить досвід іноді кількість сторінок акту планової документальної перевірки становить близько 200.

Надзвичайно складним є питання щодо неупередженості органів оскарження. Наразі скарги на податкові повідомлення - рішення або податкові вимоги розглядають контролюючі органи вищого рівня. Такий механізм оскарження прийшов на зміну порядку, який передбачав подачу первинної скарги на рішення податкового органу до того самого органу, який прийняв рішення. Природньо, що за свою досить значну практику в цьому процесі мені не відомий жодний випадок задоволення первинної скарги. Подача первинної скарги тільки затягувала термін вирішення податкового спору, така ланка була зайвою. Існуючий механізм є позитивним з огляду на те, що скорочення кількості органів по ієрархії, які розглядають скарги, призвело до зменшення терміну розгляду скарги.

Але, за даними спостережень Ради станом на березень 2019 року з 214 скарг, поданих платниками податків до ДФС України і які не були задоволені, 80% вимог платників податків в подальшому були задоволені судом[14,с.74]. Наявність значного розриву між кількістю податкових повідомлень - рішень, які "устояли" під час адміністративного оскарження, але потім були скасовані адміністративними судами, вказує, що розгляд скарг органом вищого рівня не забезпечує їх безстороннього розгляду.

До речі, необхідно звернути увагу, що орган, який розглядає скарги на рішення про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування не є контролюючим органом вищого рівня, а є спеціальною

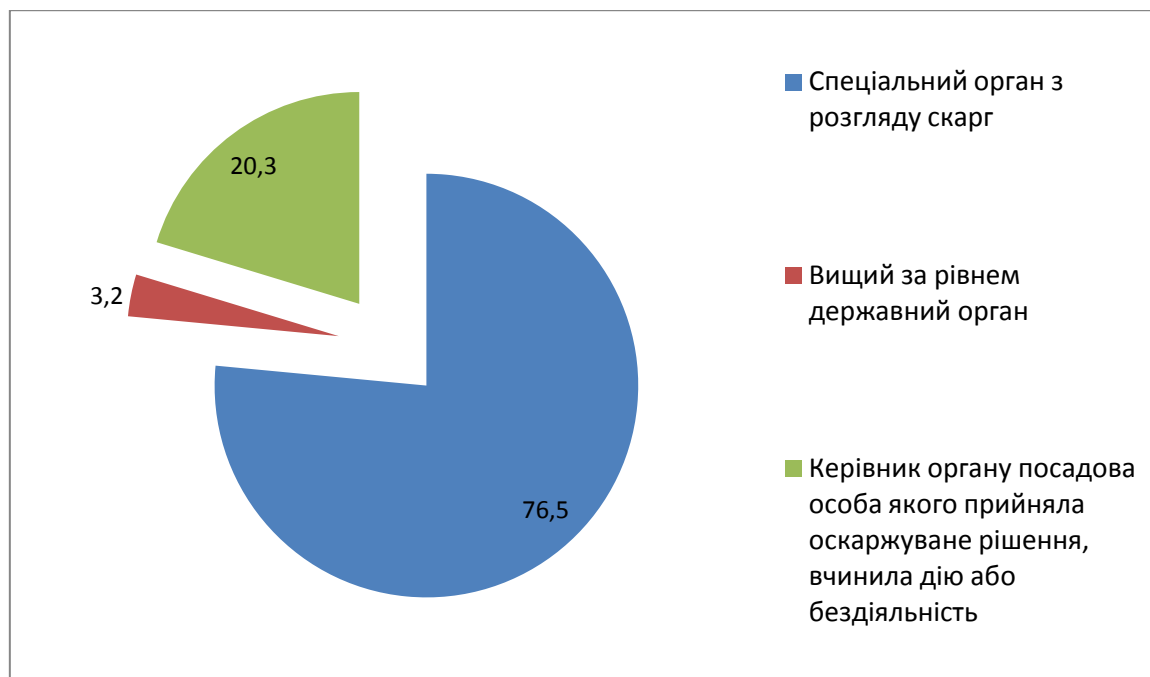
комісією, яка створена ДФС України і до складу якої входить представник Міністерства фінансів, що свідчить про зовсім іншу модель органу, який проводить розгляд скарг. Хоча не можна стверджувати про незалежність такої комісії від ДПС України. Виходячи з необхідності дотримання справедливого розгляду спору, модель органу, що розглядає скарги, за якою такий орган не входить до вертикалі податкового органу вважається найбільш вдалою. До такого квазісудового органу можуть входити найбільш компетентні спеціалісти, серед яких: судді, експерти, аудиторів, податкові консультанти, головні бухгалтери з великим досвідом, а також представники громадськості, Рішення такого органу повинні прийматися колегіально. Створення такого органу на часі. Саме такі думки зараз має бізнес. Так, за даними опитування Ради, яке було проведено в березні-травні 2019 року із 344 представників бізнесу 76,5% повідомили, що саме спеціальний орган повинен займатися адміністративним розглядом скарг [14,с.31].

Викладене свідчить про необхідність створення незалежного органу, який буде розглядати скарги на рішення, дії та бездіяльність податкових органів. Такі положення треба закріпити у ПК України [1]. Тільки такий орган може бути дійсно неупередженим під час розгляду скарг. Особи, що зараз розглядають скарги працюють в ДФС України і тому знаходяться під впливом тих самих факторів, що обумовлюють прийняття оскаржуваних рішень і не можуть бути вільними у своєму розсуді.

Забезпечити відкритість та прозорість розгляду скарг. Скаржнику повинна повідомлятися наступна інформація про склад комісії, яка розглядає скаргу (посада, прізвище, ім'я та по-батькові). Скаржник повинен мати можливість ознайомитися з матеріалами справи про оскарження до моменту розгляду скарги. Адміністративний орган, який проводить розгляд скарги повинен забезпечити відео та аудіо запис засідання комісії з розгляду скарги. Крім того, на веб сайті ДФС України повинна бути оприлюднена інформація про розгляд скарги та результати розгляду скарг. Під час розгляду скарги



платнику повинно бути повідомлено прийняте органом або комісією рішення за результатами розгляду скарги.



Діаграма 3. Відповіді представників бізнесу на питання "Хто на Вашу думку повинен розглядати адміністративні скарги" [11,с.31].

Адміністративний орган, який розглядає скаргу повинен за власної ініціативи збирати інформацію, яка або підтверджує висновки, викладені в оскаржуваному акті, або спростовує їх. Такі дії - шлях до всебічного та об'єктивного розгляду скарг. На сьогодні процедура розгляду скарг в ДФС України відбувається таким чином, що всі докази надає платник податку і тому процес розгляду скарг не можна назвати об'єктивним.

Передбачити в деяких випадках спрощену процедуру адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Існуючий на сьогодні єдиний порядок оскарження податкових повідомлень - рішень, незалежно від суми донарахованих сум призводить до того, що в деяких випадках платнику податків дешевше сплатити суму фінансових санкцій, ніж її оскаржувати.

Зобов'язати осіб, які приймають рішення за скаргами, обґрунтовувати свою позицію не тільки шляхом наведення норм ПК України [1], як відбувається зараз, але й наводити аргументи відносно позиції скаржника та наданих ним

доказів. На кожен аргумент скарги повинна бути відповідь у рішенні про результати розгляду скарги.

З метою недопущення різних позицій посадових осіб при прийнятті рішень та унеможливлення ситуації, коли на тотожні скарги платник податків отримує протилежні рішення, створити відкритий реєстр рішень за результатами розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність податкових органів.

Передбачити відповідальність посадових осіб, які приймають рішення за результатами розгляду скарги, у випадку, якщо висновки винесеного рішення не відповідають позиції щодо застосування норм права, яку викладено у постановах Верховного Суду.

Щодо термінів. Передбачити право скаржника за наявності поважних причин подати скаргу у випадку пропущення терміну подачі скарги. До поважних причин можна віднести хворобу фізичної особи - підприємця, який працює без найманих осіб. Якщо податковий орган подовжує термін розгляду скарги, то в рішенні про продовження терміну розгляду скарги обов'язково повинні бути повідомлені причини такої ситуації.

Визначити всі строки оскарження в одній одиниці - календарний день, тим самим спростити їх розрахунок. Наразі нормами статті 56 ПК України [1] передбачені строки у календарних днях (пункт 56.8) та робочих днях (пункт 56.3), що призводить до помилок у визначенні термінів і як наслідок втрати права на оскарження.

На сайті ДПС України розміщати показники ефективності роботи органу, який розглядатиме скарги платників податків. З цією метою зобов'язати вказаний адміністративний орган вести облік результатів судового оскарження рішень, дій або бездіяльності по скаргам за якими прийнято рішення про незадоволення скарги. Основним показником ефективності адміністративного органу, який розглядає скарги, визнати співвідношення між кількістю скарг у задоволенні яких відмовлено та кількістю скарг, у задоволенні яких відмовлено і за справами по яким суд скасував рішення податкових органів.

Затвердити порядок здійснення альтернативних засобів вирішення податкових спорів, а саме примирення сторін, медіацію, договірне врегулювання та арбітраж. Передбачити засоби стимулювання осіб, які здійснюють альтернативне вирішення податкових спорів.

Вказані норми розмістити в окремому розділі ПК України "Досудове врегулювання спорів".

Такими, на нашу думку, повинні бути конкретні шляхи до справедливого адміністративного розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність податкових органів.

### **3.2 Перспективи законодавчого запровадження інституту медіації як способу досудового вирішення податкових спорів в Україні**

Наразі я маю ситуації у власній практиці захисту прав платників податків, коли вирішення податкового спору зайшло в глухий кут. Адміністративні способи захисту використані і не дали ніяких результатів. Судове вирішення спору через часті зміни позиції вищого органу судової влади в совокупності зі змінами податкового законодавства призвело до того, що спір не можливо вирішити в суді. Внаслідок чого виникла ситуація, коли наявна бюджетна заборгованість з податку на додану вартість товариству "М." за березень 2010 року, але погасити її податковий орган не в змозі, так як за часи адміністративного та судового вирішення спору змінилося законодавство і він втратив таку функцію і в той же час платник податків не може стягнути з бюджету бюджетну заборгованість у зв'язку з тим, що заявлений ним спосіб захисту був визнаний Вищим адміністративним судом України неналежним. Так у Постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. по справі №2а-8979/10/1870 адміністративне провадження №К/9901/8443/18 суд зазначив: " Відшкодування з Державного бюджету України ПДВ є виключними повноваженнями податкових (контролюючих) органів та органів державного казначейства. Норми законодавства не передбачають бюджетного відшкодування ПДВ у спосіб судового стягнення безпосередньо (водночас) зі здійсненням судового контролю над рішеннями податкових органів, ухвалених за результатами перевірки сум ПДВ, заявлених до відшкодування або окремо від здійснення такого контролю. Суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості... В цьому випадку правильним способом захисту позивача є вимога про зобов'язання контролюючого органу до виконання покладених на нього актами законодавства обов'язку щодо надання органу казначейства висновку щодо суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету"[79].

В час коли товариство звернулося до адміністративного суду Сумської області з вимогою на яку вказав Верховний суд, Верховний Суд в Ухвалі від 26

червня 2018 року по справі №826/7380/15 адміністративне провадження №К/9901/25150/18, вирішив відійти від правової позиції Верховного суду щодо визначення в якості належного способу захисту прав платників податків, які звертаються з приводу неотримання узгодженого бюджетного відшкодування ПДВ, надання органу казначейства висновку щодо суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету та вважати, що належним способом захисту права у даній категорії справ є стягнення узгодженої суми бюджетного відшкодування в судовому порядку [80].

Таким чином, товариство "М." стало заручником зміни позиції Верховним судом, отримати бюджетну заборгованість не має можливості, але теоретично може стягувати через судові органи пеню на визначену бюджетну заборгованість. Чому вказую, що теоретично, тому що перший позов товариства на стягнення пені був повністю судом задоволений. Але через рік, коли товариство звернулося з аналогічним позовом, суд не прийняв позовну заяву до розгляду, посилаючись на необґрунтованість вимог до відповідачів. Підсумки розгляду спору: термін розгляду спору 9 років; проведені процедури - адміністративне оскарження по ланцюгу Охтирська МДПІ, ГУ ДФС у Сумській області, ДФС України; судовий розгляд - Вищий адміністративний суд України, Верховний суд, Харківський апеляційний адміністративний суд провів розгляд 4 апеляційних скарг, Сумський окружний адміністративний суд розглянув 6 справ. І кінця цьому процесу не має. Впевнена, таких ситуацій безліч у платників податків, у кожної своя історія, але конфлікт фінансових інтересів залишається.

З врахуванням показників кількості скарг, які надходять до ДПС України та судових справ щодо податкових спорів, про що повідомлялося у попередніх розділах цього дослідження, можна стверджувати про відсутність адекватних механізмів примирення в податкових спорах.

Однією із форм децентралізації, яка здатна зменшити вплив держави на суспільство "і замінити цей вплив механізмами саморегуляції є запровадження інституту медіації як альтернативного способу врегулювання спорів"[81, с.4].

На сьогодні інститут медіації успішно використовується європейською та світовою спільнотою.

Викладене у попередньому розділі свідчить, що медіація виникла як природний процес досягнення примирення у спорах, пройшла випробування часом та значну еволюцію в своєму розвитку, накопичила досвід, має найцінніший ресурс для роботи - висококваліфіковані кадри, широко та успішно застосовується у світі. Все наведене свідчить про медіацію як реальний наявний готовий інструмент в інституті досудового вирішення спорів, в тому числі і податкових. Україна в цьому напрямку не є виключенням.

Термін "альтернативне вирішення спорів" (переклад терміна "Alternative Dispute Resolution") вперше було уведено у США для позначення сукупності позасудових недержавних механізмів вирішення спорів [82,с.79]. Основною метою таких механізмів вирішення спорів було зменшити кількість судових справ. Крім того до цього спонукали великі суми судового збору, значний термін розгляду судових справ, складність процесу судового розгляду. Серед переваг позасудових механізмів є більша автономність сторін, їх максимальна участь у процедурі; конфіденційність, швидкість, економічність процедури, процедури більш гнучкі, відсутність жорстких процедурних правил; рішення за загальним правилом не передбачає оскарження; можливість досягнення результату "win-win"[82,с.79]. Позасудових способів вирішення спорів існує досить значна кількість і тому зазвичай їх ділять на основні та гібридні. Медіація відноситься до основних.

На сьогодні немає єдиної думки щодо виникнення поняття "медіація", в літературі наявні посилання на латинське "mediatio", що означає здійснювати посередництво, або "mediare" - бути посередником [94,с.162] та на грецьке "medos", в перекладі значить нейтральний, незалежний від сторони [95,с.135]. Медіацією є структурована добровільна та конфіденційна процедура позасудового врегулювання спору (конфлікту), в якій медіатор (посередник) допомагає сторонам у розумінні їхніх інтересів та пошуку ефективних шляхів досягнення взаємоприйняттого рішення [96,с.55]. Мета медіації - знайти

оптимальне вирішення спору шляхом діалогу. Результатом медіації являється укладена угода, яку визнають всі сторони спору. Головна підстава для проведення медіації наявність у конфліктуючих сторін бажання мирного врегулювання спору та їх добровільна участь у медіації. До основних ознак медіації відносяться:

- наявність структури переговорів;
- участь медіатора є обов'язковою;
- медіатор не представляє інтереси сторін спору;
- медіатор надає допомогу сторонам спору у проведенні переговорів з метою прийняття рішення, яке є взаємоприйнятним;
- медіатор не вивчає докази та не встановлює факти;
- медіатор не пропонує рішення і не примушує сторін до будь-яких рішень;
- медіатор не приймає обов'язкового для сторін рішення;
- сторони спору самі шукають рішення виходу з ситуації конфлікту.

Таким чином, медіація відрізняється від інших видів переговорів особливим місцем медіатора в процесі медіації і головна сила названого процесу в тому, що сторони спору на власний розсуд вирішують свій спір і це усвідомлення надає можливість знайти рішення виходу з конфлікту, яке задовольняє кожну сторону. Процедура медіації має чітке структурування та спрямована на інтереси сторін спору. Застосування медіації не має жодних обмежень щодо сфери права [97,с.125]. У порівнянні з судовим вирішенням спору медіація має ряд суттєвих переваг до яких відносять:

- економію всіх видів ресурсів: часу, грошей і навіть людських ресурсів (не потрібні свідки, експерти);
- неофіційність процедури, що дозволяє сторонам спору бути більш впевненими та конкретними, не потрібні процедури заради процедури;
- гнучкість та контроль, сторони самі контролюють процес і самі вирішують необхідність переговорів;
- конфіденційність та збереження репутації, тобто повне збереження репутації;

–сталість рішення, рішення приймається самими сторонами конфлікту і є реальним. Значна відмінність, якщо згадати ситуацію, повідомлену на початку цього розділу.

Механізм медіаційної процедури вибудовується на системі певних принципів, які враховують досвід застосування медіації у різних державах, менталітет населення та правові традиції певної держави [98,с.205].

Принципами медіації є взаємна згода сторін на участь у медіації, добровільність участі, активність і самовизначення сторін медіації; незалежність та нейтральність медіатора; конфіденційність інформації щодо медіації (стаття 4) [99]. Сфера застосування медіації постійно розширяється. Наразі поруч з медіацією, яка вирішує спори, з'явилася медіація метою якою є відвернути можливий спір, так звана превентивна медіація [100,с.53-54], [101,с.111-115]. Не можу не сказати, що превентивна медіація - це той механізм, який вкрай потрібен платникам податків та представникам контролюючого органу по закінченні планових або позапланових документальних перевірок. Вкрай напружений час, коли податкові інспектори викладають свою позицію за результатами проведеної перевірки, а платники податків свою незгоду з думками податківців є моментом початку податкових спорів. Тут знаходяться витoki майбутніх заперечень до акту перевірки, адміністративного та судового оскарження податкових повідомлень - рішень. Доцільність запобігання за допомогою медіації виникненню тяжких та тривалих адміністративних і судових процесів вирішення податкових спорів лежить на поверхні і є беззаперечною.

Підтверджена часом ефективність медіації призвела до того, що до автономного процесу медіації приєдналася медіація, яка є інтегрованою, ніби «вбудованою» в діяльність юрисдикційних органів [100,с.19-21]. Необхідно звернути увагу, що можливі два варіанти входження медіації в діяльність юрисдикційних органів, або як самостійної процедури, або як технології вирішення спору.



Таким чином, гнучкість медіації робить її зручним механізмом який як запобігає, так і сприяє вирішенню спору на будь-якому його етапі. Що свідчить про доцільність широкого використання медіації під час вирішення податкових спорів на всіх їх стадіях.

Необхідно звернути увагу, що один із головних принципів медіації - добровільність, зазнав деякої трансформації і зараз світова спільнота використовує поруч з добровільною медіацією, обов'язкову. Обов'язковість медіації заключається в тому, що учасники конфлікту обов'язково повинні зустрітися з медіатором, щоб обговорити можливість вирішення спору за допомогою медіації. Право на відмову від медіації сторони конфлікту мають завжди.

Повертаючись до описаної на початку розділу тупикової ситуації, треба зауважити, що така вбудована в процес узгодження донарахованих податкових зобов'язань медіація зберегла б витрачені за 9 років оскаржень ресурси як платника податків, так і держави. Здається, вирішення цього податкового спору зовсім поруч, але дотягнутися до нього не має можливості за причин, які ми обговоримо пізніше.

На сьогодні медіація має місце у системах права різних країн. Важливість цього процесу стала причиною міжнародного співробітництва у сфері медіації, результатом якого стало створення міжнародних стандартів медіації. Більшість таких документів виписана міжнародними органами та організаціями, які входять до системи Організації Об'єднаних Націй. Міжнародні стандарти медіації носять диспозитивний характер.

Розробкою вищевказаних стандартів займаються також Рада Європи та Європейський Союз. Важливою з точки зору медіації є стаття 6. Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [68], яка захищає право на справедливий суд. Незважаючи на те, що норми цієї статті прямо не вказують на гарантії використання медіації, але зважаючи на третій пункт статті, де йдеться про мінімальні права обвинувачених, можна зробити висновок про те, що право на справедливий суд передбачає і право на використання процедури

медіації. Рада Європи та створені нею органи постійно звертаються до питань медіації в контексті права на справедливий суд. Так у Підсумковій декларації Варшавського саміту Ради Європи від 17 травня 2005 р. вказувалося, що Рада Європи прийняла рішення про надання допомоги "державам-членам для того, щоб правосуддя діяло справедливо та швидко, а також для розвитку альтернативних засобів врегулювання спорів" [102]. Конкретно питанням стандартів медіації особливу увагу приділяє Комітет міністрів Ради Європи. Видані ним Резолюції і Рекомендації стосуються різних сфер права в яких застосовуються процедури медіації. Треба зазначити, що темі нашого дослідження Комітет Міністрів Ради Європи присвятив Рекомендацію Rec (2001) 9 Комітета Міністрів державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами влади і приватними особами від 09 вересня 2001 р. [53]. Рекомендація Rec (2001) 9 визначає сферу застосування альтернативних засобів, основні принципи медіації (незалежність та неупередженість медіаторів, прозорість, рівень свободи, поваги до сторін та їх рівність, розумні терміни), обов'язки медіаторів. Крім того є важливим, що вказана рекомендація звертає увагу на те, що медіація може попереджувати виникнення спорів, на що ми вже звертали увагу. Щодо ініціативи проведення медіації, то вона може належати сторонам, судді, або встановлюватися законом в обов'язковому порядку [53]. Передбачено також, що медіатори можуть запропонувати адміністративним органам влади скасувати, забрати або скоригувати свій акт на підставі законності або доцільності.

Пізніше до Рекомендації № R (2001) було додано Керівні принципи №15 для кращого виконання наявної Рекомендації щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами—приватними особами [103]. Як зазначається у вищезазваному документі, підставою для їх появи є не усвідомлення державами потенційної корисності та ефективності альтернативного розв'язання спорів між адміністративними органами та приватними сторонами, що призвело до нездійснення заходів щодо роз'яснення адміністративним органам переваг альтернативних моделей розв'язання таких

спорів [103]. З метою усунення перепон на шляху вирішення спорів адміністративних органів з приватними сторонами за допомогою альтернативних засобів були розроблені вказані керівні принципи. Керівні принципи №15[103] присвячені трьом аспектам застосування альтернативних методів врегулювання спорів: наявності, доступності, поінформованості. Відносно наявності альтернативних методів вказується, що такі методи стануть практикою тільки у випадку прийняття державами національних програм застосування альтернативних методів врегулювання спорів, як на етапі попередження спору, так і на етапі його вирішення. У зв'язку з чим величезна роль належить державі, її уряду та адміністративним органам. Керівні принципи №15[103] конкретно вказують державам на законодавче затвердження альтернативних методів вирішення спорів, в тому числі і медіації. Оцінюючи наявність альтернативних методів, Європейська комісія з ефективності правосуддя звертає також увагу на важливість в процесі становлення альтернативних методів ролі судів, адміністративних органів та адвокатів, якість застосованих альтернативних методів, кваліфікацію нейтральних посередників, необхідність розробки кодексу професійної поведінки та відповідальності у випадку його порушення. Щодо доступності вказується, що вартість послуг медіаторів повинна бути розумною та співрозмірною, також необхідно передбачити призупинення терміну давності.

Таким чином, викладене свідчить, що інститут медіації має у своєму розпорядженні міжнародні та європейські нормативні акти, що значно посилюють його та підкреслюють його значимість.

В Україні медіація існує вже 25 років. Останні 10 років законодавці проявляють активність в напрямку прийняття закону про медіацію, було внесено декілька проектів закону. Перший проект закону "Про медіацію" було подано на розгляд Верховної ради 17.12.2010, реєстр. № 7481[104], останній 5 липня 2019 р. № 10425 "Про діяльність у сфері медіації"[105]. Ситуація на сьогодні є такою, що незважаючи на запит суспільства на медіацію, держава немає закону про медіацію. Зрозуміло, що для проведення медіації не потрібні

спеціальні законодавчі акти, адже медіація є видом переговорів. Але це не стосується вирішення податкових спорів однією із сторін якого є контролюючий орган. Відповідно до статті 19 Конституції України "Органи державної влади особи та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [40]. Аналогічна норма передбачена підпунктом 21.1.1. пункту 21.1. статті 21 ПК України відповідно до якої "посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами[1]". Права контролюючих органів визначені положеннями статті 20 ПК України [1]. Аналіз норм вказаної статті дає підстави зробити висновок про неможливість участі посадової особи контролюючого органу в процедурі медіації у зв'язку з відсутністю таких повноважень.

Впевнена за наявності таких повноважень у посадових осіб контролюючого органу ситуація, описана на початку підрозділу, була б вже давно вирішена шляхом процедури медіації.

### **Висновки до розділу 3.**

1. Пропонуємо з метою удосконалення процесу адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів передбачити наступне:

–для досягнення неупередженого розгляду скарг з податкових питань створити незалежний орган, який буде розглядати скарги на рішення, дії та бездіяльність податкових органів;

–забезпечити відкритість та прозорість адміністративного розгляду скарг шляхом повідомлення скаржнику інформації про склад комісії, яка розглядає скаргу (посада, прізвище, ім'я та по-батькові); надання можливості скаржнику на ознайомлення з матеріалами справи про оскарження до моменту розгляду скарги; забезпечення відео та аудіо запису засідання органу з розгляду скарги; оприлюднення на веб сайті ДПС України інформації про розгляд скарги та

результати розгляду скарг; повідомлення рішення по скарзі під час розгляду скарги;

–передбачити в деяких випадках спрощену процедуру адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів;

–зобов'язати осіб, які приймають рішення за скаргами, обґрунтовувати свою позицію не тільки шляхом наведення норм ПК України[1], як відбувається зараз, але й наводити аргументи відносно позиції скаржника та наданих ним доказів, на кожен аргумент скарги повинна бути відповідь у рішенні про результати розгляду скарги;

–з метою недопущення різних позицій посадових осіб при прийнятті рішень та унеможливлення ситуації, коли на тотожні скарги платник податків отримує протилежні рішення, створити відкритий реєстр рішень за результатами розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність податкових органів;

–передбачити відповідальність посадових осіб, які приймають рішення за результатами розгляду скарги, у випадку, якщо висновки винесеного рішення не відповідають позиції щодо застосування норм права, яку викладено у постановках Верховного Суду;

–передбачити, що у випадку якщо податковий орган подовжує термін розгляду скарги, то в рішенні про продовження терміну розгляду скарги обов'язково повинні наведені причини такої ситуації;

–визначити всі строки, які застосовуються під час адміністративного оскарження в одній одиниці - календарний день;

– на сайті ДПС України розміщати показники ефективності роботи органу, який розглядатиме скарги платників податків, основним показником ефективності адміністративного органу, який розглядає скарги, визнати співвідношення між кількістю скарг у задоволенні яких відмовлено та кількістю скарг, у задоволенні яких відмовлено і за справами по яким суд скасував рішення податкових органів.

2. Затвердити порядок здійснення альтернативних засобів вирішення податкових спорів, а саме примирення сторін, медіацію, договірне врегулювання та арбітраж. Передбачити засоби стимулювання осіб, які здійснюють альтернативне вирішення податкових спорів.

3. Всі положення, що стосуються, досудового врегулювання податкових спорів" викласти в окремому розділі ПК України "Досудове врегулювання спорів".

4. Інститут медіації виник як природний процес досягнення примирення у спорах, пройшов випробування часом та значну еволюцію в своєму розвитку, накопичив досвід, характеризується міжнародним та європейським співробітництвом результатом якого стало створення стандартів медіації та рекомендацій в сфері медіації, механізм медіаційної процедури вибудовується на системі певних принципів, які враховують досвід застосування медіації у різних державах, менталітет населення та правові традиції певної держави [102,с.205]; має найцінніший ресурс для роботи - висококваліфіковані кадри, широко та успішно застосовується у світі - все перелічене свідчить про перспективи законодавчого запровадження використання медіації як реального інструменту в інституті досудового врегулювання податкових спорів.

## ВИСНОВКИ

1. Чинне законодавство не містить норм, які б визначали поняття "досудового захисту прав та законних інтересів" платників податків. Керуючись результатами дослідження та власним досвідом, пропонуємо наступне визначення. Досудовий захист прав та законних інтересів платників податків - це передбачені законодавством дії платника податків, направлені на протидію будь-яким порушенням прав та законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків, без використання судового захисту.
2. Юридичні гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків під час досудового вирішення податкових спорів забезпечуються нормативно-правовими актами, які захищають права і свободи людини, а також нормами податкового права, які захищають права платника податків. До вказаних міжнародних актів відносяться Міжнародний пакт про громадянські і політичні права [37], Загальна декларація прав людини [67] та Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод [68]. На національному рівні положення щодо юридичних гарантій захисту платників податків викладені в Конституції України [40], Законі України "Про звернення громадян"[41], Указі Президента України "Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування" [42]. Спеціальні норми щодо захисту прав та законних інтересів платників податків під час процедури досудового вирішення податкових спорів передбачені ПК України [1] та Порядком оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами [2].
3. З метою досягнення принципу справедливості у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень Радою Європи розроблений цілий інститут адміністративних актів, серед головних характеристик якого висока ступінь правового нормування, центральне місце в

якій займає процедура. Такий підхід є незвичайним для українського законодавства в якому ще досі наявна система процедурних принципів, які мають негативний вплив на законність прийняття рішень адміністративними органами. Європейські принципи належного врядування в сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень мають важливе значення для розвитку внутрішнього законодавства, особливо в період коли на часі прийняття Закону України "Про адміністративну процедуру".

4. Проведений аналіз діючого законодавства та досліджень вчених - юристів привів до наступних висновків:

- однією із важливих умов ефективності проведення досудового захисту прав і законних інтересів платників є юридична відповідальність податкового органу та його посадових осіб, яка складається із проспективної та негативної відповідальності;

- проспективна юридична відповідальність має дві складових: добросовісне ставлення посадових осіб до своїх службових обов'язків та належне фактичне заохочення таких осіб до старанного виконання цих обов'язків;

- які визначають юридичну відповідальність контролюючих органів та їх посадових осіб у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків містять проблеми:

- відсутність конкретних показників досягнення яких свідчило б про сумлінне відношення до виконання посадовими особами контролюючого органу своїх службових обов'язків в аспекті проспективної юридичної відповідальності;

- загальність приписів, яка ускладнює докази протиправної поведінки службових осіб контролюючого органу та вид і міри відповідальності під час конкретних життєвих обставин в аспекті негативної юридичної відповідальності. Вирішення наведених проблем пропонується провести шляхами, які визначили дослідники О. Нечитайло та А. Полянничко:



- спростити процес доказу розміру отриманої шкоди в суді внаслідок визначення конкретних видів збитків, які контролюючий орган зобов'язаний буде відшкодувати;
- спростити доказування протиправності дій посадових осіб контролюючого органу через запровадження для посадових осіб контролюючого органу додаткових складів дисциплінарних порушень. Можливо навіть надати можливість платникам податків, які зазнали відповідних утисків, ініціювати процедуру притягнення до дисциплінарної відповідальності посадових осіб контролюючого органу;
- передбачити спеціальні штрафи як різновид податкових правопорушень, виходячи з того, що існуючі положення статті 109 ПКУ [1] визначають, що до податкових правопорушень відносяться протиправні діяння посадових осіб контролюючих органів [66].

5. Досудовий порядок захисту прав та законних інтересів платників податків відбувається за наступними формами: адміністративне оскарження, самозахист, медіація, податково - правовий компроміс.

5.1 Адміністративне оскарження є формою захисту платників податків, яка має найбільші нормативно-правову визначеність та використання і носить факультативний характер. Способом захисту під час процедури адміністративного оскарження є оскарження податкових повідомлень - рішень або будь-яких інших рішень податкового органу [1]. На сьогодні існує два окремих порядки адміністративного оскарження рішень контролюючого органу, а саме рішення контролюючого органу про відмову у реєстрації податкових накладних або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних оскаржуються відповідно до положень Постанови КМУ від 21 лютого 2018 р. № 117 [72]; всі інші рішення - згідно з наказом Міністерства фінансів України №916 від 21.10.2015 р. [2].

5.2 Самозахист здійснюється у формі надання заперечень до акту перевірки згідно положень статті 86 ПК України [1] та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки за нормами статті 81 ПК

України[1]. Способами захисту є відповідно подання до контролюючого органу заперечень до акту перевірки та недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки. Також на нашу думку до самозахисту необхідно віднести подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Способом захисту в цьому випадку являється проведення розгляду скарги платника податків Радою бізнес - омбудсмена [24, с.12].

5.3 Податковий компроміс є однією з форм досудового врегулювання податкових спорів. Сутність якої в тому, що платники податків сплачують до бюджету належні до сплати податки, а держава в свою чергу робить послаблення щодо відповідальності такого платника податків. Таким послабленням може бути не застосування фінансових санкцій за несвочасну сплату податків. В даному випадку ініціатива йде від держави, законодавчі акти щодо здійснення такої форми приймаються на рівні країни.

5.4 Медіація – являється формою досудового врегулювання податкових спорів, яка здійснюється за допомогою професійних посередників, які скеровують учасників податкового спору в особі платника податків та контролюючого органу до вирішення спору самостійно шляхом знаходження ситуації, яка задовольняє обидві сторони.

6. Пропонуємо з метою удосконалення процесу адміністративного оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів передбачити наступне:

- для досягнення неупередженого розгляду скарг з податкових питань створити незалежний орган, який буде розглядати скарги на рішення, дії та бездіяльність податкових органів;
- забезпечити відкритість та прозорість адміністративного розгляду скарг шляхом повідомлення скаржнику інформації про склад комісії, яка розглядає скаргу (посада, прізвище, ім'я та по-батькові); надання можливості скаржнику на ознайомлення з матеріалами справи про оскарження до моменту розгляду скарги; забезпечення відео та аудіо запису засідання органу з розгляду скарги; оприлюднення на веб сайті ДПС України інформації про розгляд скарги та

результати розгляду скарг; повідомлення рішення по скарзі під час розгляду скарги;

- передбачити в деяких випадках спрощену процедуру адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів;
- зобов'язати осіб, які приймають рішення за скаргами, обґрунтовувати свою позицію не тільки шляхом наведення норм ПК України[1], як відбувається зараз, але й наводити аргументи відносно позиції скаржника та наданих ним доказів, на кожен аргумент скарги повинна бути відповідь у рішенні про результати розгляду скарги;
- з метою недопущення різних позицій посадових осіб при прийнятті рішень та унеможливлення ситуації, коли на тотожні скарги платник податків отримує протилежні рішення, створити відкритий реєстр рішень за результатами розгляду скарг на рішення, дії або бездіяльність податкових органів;
- передбачити відповідальність посадових осіб, які приймають рішення за результатами розгляду скарги, у випадку, якщо висновки винесеного рішення не відповідають позиції щодо застосування норм права, яку викладено у постановках Верховного Суду;
- передбачити, що у випадку якщо податковий орган подовжує термін розгляду скарги, то в рішенні про продовження терміну розгляду скарги обов'язково повинні наведені причини такої ситуації;
- визначити всі строки, які застосовуються під час адміністративного оскарження в одній одиниці - календарний день;
- на сайті ДПС України розміщати показники ефективності роботи органу, який розглядатиме скарги платників податків, основним показником ефективності адміністративного органу, який розглядає скарги, визнати співвідношення між кількістю скарг у задоволенні яких відмовлено та кількістю скарг, у задоволенні яких відмовлено і за справами по яким суд скасував рішення податкових органів.

7. Затвердити порядок здійснення альтернативних засобів вирішення податкових спорів, а саме примирення сторін, медіацію, договірне врегулювання та арбітраж. Передбачити засоби стимулювання осіб, які здійснюють альтернативне вирішення податкових спорів.

8. Всі положення, що стосуються, досудового врегулювання податкових спорів" викласти в окремому розділі Податкового кодексу України "Досудове врегулювання спорів".

9. Інститут медіації виник як природний процес досягнення примирення у спорах, пройшов випробування часом та значну еволюцію в своєму розвитку, накопичив досвід, характеризується міжнародним та європейським співробітництвом результатом якого стало створення стандартів медіації та рекомендацій в сфері медіації, механізм медіаційної процедури вибудовується на системі певних принципів, які враховують досвід застосування медіації у різних державах, менталітет населення та правові традиції певної держави [102,с.205]; має найцінніший ресурс для роботи - висококваліфіковані кадри, широко та успішно застосовується у світі - все перелічене свідчить про перспективи законодавчого запровадження використання медіації як реального інструменту в інституті досудового врегулювання податкових спорів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий Кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI /Верховна Рада України// База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 01.11.2019).
2. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. №916 /Верховна Рада України //База даних "Законодавство України". URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/ show/ z1617-15](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15) (дата звернення: 13.11.2019).
3. Річний звіт 2015/Рада бізнес-омбудсмена // Офіційний сайт. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/annual\\_report\\_boc\\_2015\\_ukr.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/annual_report_boc_2015_ukr.pdf) (дата звернення: 11.11.2019).
4. Річний звіт 2016/ Рада бізнес-омбудсмена // Офіційний сайт. URL: [https:// boi.org.ua/publications/annualreports/1131-annual-report-2016/](https://boi.org.ua/publications/annualreports/1131-annual-report-2016/) (дата звернення: 11.11.2019).
5. Річний звіт 2017/ Рада бізнес-омбудсмена //Офіційний сайт. URL: <https://boi.org.ua/publications/annualreports/1148-annual-report-2017/> (дата звернення: 11.11.2019).
6. Річний звіт 2018/ Рада бізнес-омбудсмена // Офіційний сайт. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/annual2018/annual\\_report\\_2018\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/annual2018/annual_report_2018_ua.pdf) (дата звернення: 11.11.2019).
7. Квартальний звіт Ради бізнес - омбудсмена (січень - березень 2019)/ Рада бізнес-омбудсмена // Офіційний сайт. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/q12019/q1\\_2019\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q12019/q1_2019_ua.pdf) (дата звернення: 11.11.2019).
8. Квартальний звіт Ради бізнес - омбудсмена (квітень - червень 2019)/ Рада бізнес-омбудсмена // Офіційний сайт. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/q22019/q2\\_2019\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q22019/q2_2019_ua.pdf) (дата звернення: 11.11.2019).

9. Квартальний звіт Ради бізнес - омбудсмена (липень - вересень 2019)/ Рада бізнес-омбудсмена// Офіційний сайт. URL: [https://boi.org.ua/files/co/46/iii%20kv%2019\\_ua\\_.pdf](https://boi.org.ua/files/co/46/iii%20kv%2019_ua_.pdf) (дата звернення: 11.11.2019).
10. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2019 року/Державна фіскальна служба України// Офіційний сайт. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/247196.pdf> (дата звернення: 11.11.2019).
11. Постанова Верховного Суду від 15.05.2018 р. №2а-8979/10/1870/Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73969087> (дата звернення: 12.11.2019).
12. Єдиний державний реєстр судових рішень / Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/> (дата звернення 01.11.2019).
13. Звіт касаційного адміністративного суду України за перший рік роботи/ База даних "Судова влада України"// URL: <https://court.gov.ua/archive/634645/> (дата звернення: 01.11.2019).
14. Системний звіт "Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації"/Рада бізнес-омбудсмена// Офіційний сайт. URL: <https://boi.org.ua/publications/systemicreports> (дата звернення: 11.11.2019).
15. Вісник офіційно про податки: Офіційне видання державної фіскальної служби України від 24.06.2016 №24 (882). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/90009968> (дата звернення: 01.11.2019).
16. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 № 2747-IV /Верховна Рада України//База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/card2#Card> (дата звернення: 11.11.2019).
17. Мінаєва К.В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. №4. С.479-486.
18. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук:12.00.07. Острог, 2003. 63 с.

19. Мулявка Д.Г. Адміністративно - правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2004. 215 с.
20. Василенко Н.В. Сутність та значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2015. Вип.2. Том 2. С.116-120.
21. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1(40). С. 181–186.
22. Яроцький В.Л. Становлення та розвиток інституту самозахисту речових прав в Україні. *Право України*. 2014. №2. С.150-161.
23. Постанова Верховного суду від 12 квітня 2019 року справа №805/3873/17-а /Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/> (дата звернення: 27.11.2019).
24. Регламент Ради бізнес- омбудсмена/ Рада бізнес-омбудсмена// Офіційний сайт. URL: <https://boi.org.ua/legal-acts/> (дата звернення: 25.11.2019).
25. Про утворення Ради бізнес - омбудсмена: Постанова від 26 листопада 2014 р. №691/Кабінет Міністрів України// База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF> (дата звернення: 25.11.2019).
26. Постанова Верховного суду України від 09.12.2014 справа № 21-511a14/Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42202884> (дата звернення: 01.11.2019).
27. Про затвердження Зразка форми акта (довідки) документальної планової/ позапланової виїзної перевірки податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок": Наказ ДФС України від 01.06.2017 №396/Державна фіскальна служба України// Офіційний портал. URL: <http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/72193.html> (дата звернення: 21.11.2019).

28. Шишов О.О. *Форми захисту прав платників податків. Молодий вчений.* 2015. № 2 (17).С.221-224.
29. Касьяненко Л.М., Чайка В.В. *Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні. Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.* 2015. Вип.1 (2).С.5-12.
30. Чайка В.В. *Захист платників податків як органічна складова системи захисту прав і свобод людини. Порівняльно - аналітичне право.* 2016. №4, С.172-175.
31. *Теорія держави і права: [підручник/ за ред. О.Ф. Скакун. Харків: Консум, 2001. С.188.*
32. *Права, свободи та обов'язки людини і громадянина в Україні: [підручник / за ред. А.М. Колодій, А.Ю. Олійник. Київ: Всеукр. асоціація видавців "Правова єдність", 2008. 350 с.*
33. Махиніч Н. *Процесуальні норми податкового права як юридична гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. Актуальні проблеми правознавства.* 2016. Вип. 2. С.56-60
34. Греца Я.В. *Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец.12.00.07. Київ, 2006. 20 с.*
35. Декларація про державний суверенітет України: Декларація від 16 липня 1990 року № 55-ХІІ / Верховна Рада України//База даних "Законодавство України" URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/55-12?lang=uk](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/55-12?lang=uk) (дата звернення: 12.11.2019).
36. Звернення Верховної Ради України "До парламентів і народів світу": Звернення від 5 грудня 1991 року № 1927-ХІІ / Верховна Рада України //База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1927-12> (дата звернення: 12.11.2019).



37. Міжнародний пакт про громадянські і політичні права: Пакт від 16.12.1966 //База даних "Законодавство України". URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/995\\_043](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/995_043) (дата звернення: 11.11.2019).
38. Статут Ради Європи: Статут від 05.05.1949/ Верховна Рада України //База даних "Законодавство України". URL:[https:// zakon.rada.gov. ua/laws/ main/ 994\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/994_001) (дата звернення: 10.11.2019).
39. Чайка В.В. Окремі аспекти захисту прав платників податків за законодавством України. *Особливості реалізації міжнародно- правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі*: зб. матер. наук.-практ. круглого столу. (Ірпінь, 22 листопада 2013р.). Ірпінь, 2013. С.176-181.
40. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР/ Верховна Рада України //База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main> (дата звернення: 12.11.2019).
41. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 № 393/96-ВР / Верховна Рада України // База даних "Законодавство України" URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96) (дата звернення: 12.11.2019).
42. Про першочергові заходи щодо забезпечення реалізації та гарантування конституційного права на звернення до органів державної влади та органів місцевого самоврядування: Указ Президента України від 7 лютого 2008 року N 109/2008//База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/109/2008> (дата звернення: 12.11.2019).
43. Про затвердження Положення про порядок подання та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби: Наказ Міністерства фінансів України від 19.11.2012 № 1203 //База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z2046-12h> (дата звернення: 01.10.2019).
44. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду органами доходів і зборів": наказ Міністерства доходів і зборів України від 25 грудня 2013 року № 848 //База даних

- "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0098-14#n6> (дата звернення: 01.10.2019).
45. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 18 березня 2004 р. №1629-IV/ Верховна Рада України //База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1629-15>(дата звернення: 12.11.2019).
46. Лученко Д. В. Європейські стандарти у сфері оскарження рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень. *LEX PORTUS*. 2017. № 5 (7). С. 51-63.
47. Resolution (77) 31 on the protection of the individual of relation to the acts of administrative authorities: adopted September 28, 1977 /Council of Europe// URL: <https://rm.coe.int> (дата звернення: 12.11.2019).
48. Protection of the individual in relation to the acts of administrative authorities: adopted August 3, 1977 /Council of Europe// URL: <https://rm.coe.int> (дата звернення: 13.11.2019).
49. Recommendation No. R (80) 2 of the Committee of Ministers concerning the exercise of Discretionary powers by administrative authorities: adopted March 11, 1980/ Council of Europe// URL: <https://rm.coe.int> (дата звернення: 13.11.2019) .
50. Рекомендація R(81)7 Комітета Міністрів державам-членам относительно путей облегчения доступа к правосудию: принята Комитетом Министров Совета Европы 14 мая 1981 г. //База даних "Законодавство України". URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/994\\_133](https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/994_133) (дата звернення: 13.11.2019).
51. Рекомендація № R (86) 12 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо заходів з попередження і зменшення надмірного робочого навантаження в судах: ухвалено Комітетом Міністрів Ради Європи 16 вересня 1986р.//База даних "Законодавство України". URL: <https://vkksu.gov.ua/perelik-dokumentiv/rek-86> (дата звернення: 13.11.2019).
52. Рекомендація № R (91) 1 Комітету Міністрів Ради Європи державам - членам стосовно адміністративних санкцій: ухвалено Комітетом Міністрів

- Ради Європи 13 лютого 1991 р. //База даних "Законодавство України" URL: [pravo.org.ua](http://pravo.org.ua) > files > zarub\_zakon > Res\_1991 (дата звернення: 13.11.2019).
53. Рекомендация Res (2001) 9 Комитета министров государствам-членам об альтернативных судебным разбирательствам разрешениях споров между административными органами власти и частными лицами: принята Комитетом министров Совета Европы 5 сентября 2001 г. //База даних "Законодавство України". URL: <https://issuu.com> > uscg > docs > 10\_res\_\_2001\_9 (дата звернення: 13.11.2019).
54. Рекомендація Res (2004)5 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам щодо перевірки законопроектів, існуючих законів та адміністративної практики на відповідність стандартам, викладеним в Європейській конвенції з прав людини: ухвалено Комітетом міністрів Ради Європи 12 травня 2004 р. //База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 13.11.2019).
55. Рекомендація Res (2004)6 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам "Щодо вдосконалення національних засобів правового захисту": ухвалено Комітетом міністрів Ради Європи 12 травня 2004 р. //База даних "Законодавство України". URL: <https://supreme.court.gov.ua> > userfiles > Res\_20 (дата звернення: 13.11.2019).
56. Відповідальність за податкові правопорушення. // "ГО "Асоціація податкових радників". Офіційний сайт. <http://advisortax.org/?p=4859> (дата звернення: 01.11.2019).
57. Філософський енциклопедичний словник: Київ, Національна академія наук України, інститут філософії імені Г.С. Сковороди, ВГЛ "Абрис". 2002, С.87. URL: <https://shron1.chtyvo.org.ua> > Filososfskyi\_entsyklopedychnyi\_slovnyk (дата звернення: 01.11.2019).
58. Маниліч Л.І. Юридична відповідальність державної податкової служби України у сфері надання публічних послуг. *Форум права*. 2012. №4.С.632-638 URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2012\\_4\\_103](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2012_4_103) (дата звернення: 01.11.2019).

59. Василенко Н.В. Юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО*. 2015. Вип. 33. Том 2.С.10-14.
60. Львова О.П. Природа юридичної відповідальності та її стимулююча роль. *Держава і право. Юридичні і політичні науки:зб.наук.праць*. 2008. Вип.41.С.55-61.
61. Правознавство: підручник / С.Е. Демський, В.С. Ковальський, А.М. Колодій за ред. В.В. Копейчикова. - Київ: Юрінком Інтер, 2003. С.736.
62. Берлач Н.А. Перспективи розвитку позитивної юридичної відповідальності в демократичному суспільстві. *Форум права*. 2012. №1. С.77-81 URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2012\\_1\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2012_1_13) (дата звернення 01.11.2019).
63. Оніщенко Н.М., Тарахонич Т.І., Пархоменко Н.М., Макаренко Л.О. Інститут юридичної відповідальності у демократичних правових системах: монографія. Київ: Юридична думка, 2009. 216 с.
64. Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII / Верховна Рада України //База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19/ed20151210> (дата звернення: 01.11.2019).
65. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV/ Верховна Рада України // База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ed20160101> (дата звернення 01.11.2019).
66. Нечитайло О.М., Полянничко А.О. Відповідальність фіскалів: формальність чи ефективний механізм: Ліга Закон URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analytics/157727\\_vdpovdalnst-fskalv-formalnst-chi-efektivniy-mekhanzm](https://jurliga.ligazakon.net/analytics/157727_vdpovdalnst-fskalv-formalnst-chi-efektivniy-mekhanzm) (дата звернення: 01.11.2019).
67. Загальна декларація з прав людини: Декларація від 10.12.1948/ Організація Об'єднаних Націй//База даних "Законодавство України". URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/ru/995\\_015](https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/ru/995_015) (дата звернення: 01.10.2019).

68. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод: Конвенція від 04.11.1950/Рада Європи// База даних "Законодавство України". URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/995\\_004](https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/995_004) (дата звернення: 01.10.2019).
69. Ядрихинский С.А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков-юридических лиц (финансово-правовой аспект): дис. ... канд. юрид. наук:12.00.14. Москва, 2007. 224с.
70. Євсікова О.В. Наукові дослідження проблем розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин, у судових інстанціях на території України. *Кримський юридичний вісник*. 2010. Вип.1(8). Ч.1.С.75-84.
71. II Міжнародна науково-практична конференція "Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети". Збірник матеріалів, Київ, 4-5 липня 2019 р.// URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Materialy%20konferencyi\\_WEB.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/Materialy%20konferencyi_WEB.pdf) (дата звернення: 04.10.2019).
72. Порядок розгляду скарг на рішення комісій регіонального рівня, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації": Постанова Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 р. № 117// База даних "Законодавство України" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-%D0%BF#n188> (дата звернення: 04.12.2019).
73. Палій О. Податковий компроміс як варіант податкової амністії. *Наукова бібліотека. Віче*. 2015. 6. С.24-26.
74. Головань Т.Г. Проблеми впровадження податкового компромісу в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 5(14). С.55-58.
75. 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 грудня 2014 року № 63-VIII/ Верховна Рада України//База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/63-19> (дата звернення: 02.10.2019).

76. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу": наказ Державної фіскальної служби України від 17 січня 2015 р. №13/ Державна фіскальна служба України. Офіційний сайт./ URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63517.html> (дата звернення: 04.12.2019).
77. Андрющенко І.Є., Гринь Ю.В. Оцінка ефективності дії механізму досягнення податкового компромісу. *Сталий розвиток економіки*. 2015. 4(29). С.227-232.
78. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 р. :плани та звіти роботи Державної фіскальної служби України/Державна фіскальна служба України// Державна фіскальна служба України. Офіційний сайт URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf> (дата звернення: 04.12.2019).
79. Постанова Верховного Суду від 15.05.2018 р. по справі №2а-8979/10/1870 адміністративне провадження №К/9901/8443/18: постанова Верховного суду від 15.05.2018 р. по справі №2а-8979/10/1870 адміністративне провадження №К/9901/8443/18// Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73969087> (дата звернення: 04.12.2019).
80. Ухвала Верховного Суду від 26 червня 2018 року по справі №826/7380/15 адміністративне провадження №К/9901/25150/18// Єдиний державний реєстр судових рішень// URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74992506>// (дата звернення: 04.12.2019).
81. Красіловська З.В. Становлення інституту медіації в системі публічного управління: теоретико-правовий аспект: дис. ... канд. наук:12.00.01. Одеса. Національна академія державного управління при Президентові України. Одеський регіональний інститут державного управління. 2017. С.4.
82. Медіація у професійній діяльності юриста: Підручник/ за ред. Н. Крестовської, Л. Раманадзе. - Одеса, Екологія, 2019.

83. Яворницький Д.І. Історія запорізьких козаків. -Львів: Світ,1990.
84. Барабаш Т.А. Теоретико-правова типологія медіації в Німеччині. *Наукові записки Міжнародного гуманітарного університету*. 2018. 1.Вип. 28.
85. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации): Федеральный закон от 27 июля 2010 г. №193-ФЗ (редакция от 23 июля 2013 г.) /Государственная дума РФ.URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=330191&fId=134&dst=1000000001,0&rnd=0.8986226149264136#03944023852140064> (дата звернення: 04.12.2019).
86. О медиации: Закон от 12 июля 2013 г.№58-З /Национальное собрание Республики Беларусь. URL: [https://kodeksy-by.com/zakon\\_rb\\_o\\_mediatsii.htm](https://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_mediatsii.htm) (дата звернення: 04.12.2019).
87. О медиации: Закон от 28 января 2011 г. №401-IV ( в редакции от 31 октября 2015 г.)/ Парламент Республики Казахстан. URL: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=30927376](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30927376) (дата звернення: 04.12.2019).
88. Одеська обласна група медіації. URL: <https://www.facebook.com/OdessaGroupMediation/>(дата звернення: 04.12.2019).
89. Про порядок вирішення колективних трудових спорів: Закон України від 03 березня 1998 року № 137/98-ВР/ Верховна Рада України//База даних "Законодавство України". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/137/98-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 04.12.2019).
90. Громадська організація "Інститут миру і порозуміння". URL: <https://www.facebook.com/porozuminnia/> (дата звернення: 04.12.2019).
91. Український центр медіації при Києво-Могилянській бізнес-школі. URL: <https://ukrmediation.com.ua/ua/>(дата звернення: 04.12.2019).
92. Громадська спілка "Українська академія медіації". URL: <http://mediation.ua/> (дата звернення 01.11.2019).
93. Національна асоціація медіаторів України. URL: <http://namu.com.ua/ua/info/mediation/rules/> (дата звернення: 04.12.2019).
94. Лeko Б., Чуйко Г. Медіація: підручник. Чернівці: Книги — XXI. 2011.

95. Поліщук М. Я. Поняття медіації як альтернативного методу вирішення спорів. *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2014. Вип. 65.
96. Можайкіна О. С. Поняття та зміст основних принципів медіації в цивільно-правових відносинах. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 5.
97. Махова Л.О. Переваги впровадження в Україні інституту медіації як позасудового способу врегулювання господарських спорів. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 6.С.125.
98. Мазаракі Н. А. Теоретико-правові засади запровадження медіації в Україні: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.01. Київ, 2019.
99. Про медіацію: Проект закону від 17.12.2015. №3665/Верховна Рада України// База даних "Законодавство України". // (дата звернення: 04.12.2019).
100. Калашникова С. И. Медиация в сфере гражданской юрисдикции. Москва; Берлин: Инфотропик-медиа, 2011.
101. Здрок О. Н. Медиация: пособие. Минск: Четыре четверти, 2018.
102. Варшавська декларація (Підсумкова декларація саміту) від 17 травня 2005 р. // База даних "Законодавство України". URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_716](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_716) (дата звернення: 04.12.2019).
103. Керівні принципи № 15 для кращого виконання наявної Рекомендації щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами і сторонами—приватними особами/ Європейська комісія з ефективності правосуддя 07 грудня 2007 р.// Вищий конституційний суд України. URL: <https://www.vkksu.gov.ua/userfiles/doc/cepej/19-kerivnuy%20pryncip1.pdf> (дата звернення: 04.12.2019).
104. Про медіацію: проект закону від 17.12.2010, реєстр. № 7481. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JF5RT00A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF5RT00A.html) (дата звернення: 04.12.2019).
105. Про діяльність в сфері медіації: проект закону від 5 липня 2019 р. № 10425 /Верховна Рада України// База даних "Законодавство України". URL:



[https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66139](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66139)(дата звернення:  
04.12.2019).