

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Бондаренко Олександр Миколайович



УДК 342.95

**ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ
СПОРІВ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Дніпро – 2020

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Науково-дослідному інституті публічного права.

Науковий консультант –

доктор юридичних наук, доцент
Миськів Леся Ігорівна,
Київський міжнародний університет,
професор кафедри міжнародного права
та порівняльного правознавства.

Офіційні опоненти:

доктор юридичних наук, старший науковий співробітник
Рядінська Валерія Олександрівна,
Державний науково-дослідний інститут МВС України,
Завідувач науково-дослідної лабораторії;

доктор юридичних наук, доцент
Пчелін Віталій Борисович,
Харківський національний університет внутрішніх справ,
доцент кафедри поліцейської діяльності
та публічного адміністрування;

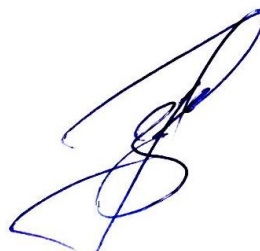
доктор юридичних наук, доцент
Дрозд Олексій Юрійович,
Національна академія внутрішніх справ,
начальник відділу докторантури та ад'юнктури.

Захист відбудеться 27 березня 2020 р. о 9:00 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 08.727.02 у Дніпропетровському державному університеті внутрішніх справ за адресою: 49000, м. Дніпро, просп. Гагаріна, 26.

З дисертацією можна ознайомитись у загальній бібліотеці Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ за адресою: 49000, м. Дніпро, просп. Гагаріна, 26.

Автореферат розіслано 25 лютого 2020 р.

**Учений секретар
спеціалізованої вченої ради**



В. С. Березняк

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Особливе місце у системі суспільних відносин відведене податковим правовідносинам, у ході яких справляються податки, які виконують надзвичайно важливу роль у забезпеченні соціально-економічного розвитку суспільства і держави. Обов'язок сплачувати податки безпосередньо закріплений у Конституції України. Так, згідно статті 67 Основного Закону: «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом». З метою справляння податків та контролю за виконанням платниками податків своїх податкових обов'язків, в державі створено та функціонує відповідний податковий механізм. Специфіка податкових відносин, в яких стикаються приватні та публічні інтереси, зумовлює високий ризик виникнення конфліктних, спірних ситуацій між їх сторонами. І хоча протягом останніх років влада, задля забезпечення балансу між зазначеними інтересами та їх узгодження, активно розвиває і просуває ідею партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами, податкові спори, втім, є досить поширеним явищем в нашій державі. Очевидно, що у таких спорах більш вразливою стороною є платники податків, так як вони не наділені владними повноваженнями, на відміну від контролюючих органів. А тому наявність ефективного та дієвого правового механізму вирішення податкових спорів є надзвичайно важливою гарантією захисту прав і законних інтересів платників податків від протиправних дій та рішень, зловживання владою з боку контролюючих органів та їх посадових осіб, забезпечення верховенства права та режиму законності у сфері податкових відносин. Наявний на сьогодні в нашій державі механізм вирішення податкових спорів має низку проблем, що, насамперед, пояснюються недоліками і прогалинами у його нормативно-правовому базисі.

Проблематику вирішення податкових спорів в Україні у своїх працях досліджували, зокрема, такі правознавці: І. І. Бабін, І. М. Бондаренко, М. В. Гридчина, О. О. Дмитрик, М. В. Жернаков, С. В. Зицик, М. П. Кучерявенко, В. Л. Ортинаський, П. С. Пацурківський, Н. Ю. Пришва, В. Б. Тропіна, Л. В. Трофімова, Є. А. Усенко, О. В. Щербанюк та інші. Так, протягом останніх років адміністративно-правові засади вирішення податкових спорів розглядалися в межах більш широких проблематик. Серед таких праць, варто відзначити: дисертаційну роботу Жернакова М.В. на тему «Податкові спори: реформування механізмів вирішення» (2016 рік). В роботі досить багато уваги присвячено аналізу різних правових механізмів вирішення податкових спорів, однак зазначена праця була підготовлена до реорганізації Державної фіскальної служби та реформування центральних органів виконавчої влади. Саме тому багато аспектів вирішення податкових спорів, які розглядаються у дослідженні Жернакова М.В. втратили свою актуальність та практичну значимість;

дисертацію Курило В. О. на тему: «Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз» (2017 рік). В роботі розглянуто питання вирішення податкових спорів у ряді зарубіжних країн, зокрема: Великій Британії, Німеччині, США та інших, а також визначаються можливості імплементації такого досвіду в Україні, однак питання судового та позасудового вирішення податкових спорів саме в Україні досліджено поверхнево; дисертацію Чорної А. М. на тему: «Адміністративно-правовий механізм забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування» (2018 рік). В роботі акцентується увага на характеристиці стану забезпечення прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері оподаткування, при цьому наголошується на важливості виконання податковими органами сервісної функції та на необхідності дотриманні балансу між правами та обов'язками платників податків. В свою чергу питання вирішення розбіжностей, які виникають між підприємцями та податковими органами, розглядаються поверхнево; дисертацію Скапоуценка О. Д. на тему: «Адміністративно-правове регулювання електронного адміністрування податків в Україні» (2018 рік). В роботі розглядаються та аналізуються спірні питання, які можуть виникнути під час електронного адміністрування податків в Україні, проте проблема розгляду податкових спорів не досліджується; дисертацію Соф'їна М. І. на тему: «Організаційно-правові проблеми здійснення фіскальної політики в державі в умовах євроінтеграції» (2020 рік). В роботі аналізуються поняття та встановлюються особливості фіскальної політики в Україні в умовах євроінтеграції, а також акцентується увага на тому, що існує безліч спірних питань, які виникають між податковими органами та платниками податків, однак при цьому процедура вирішення таких спорів не розглядається; тощо.

Проте, незважаючи на наукові зусилля цих та інших правників, означена проблематика залишається актуальною, адже у державі тривають реформаційні процеси, що супроводжуються відповідними змінами у законодавстві, зокрема й у тому, що регулює питання вирішення податкових спорів. Практика свідчить, що ці зміни не завжди є продуманими, через що, досить часто, вони не тільки не усувають наявні раніше законодавчі прогалини та інші недоліки, але й спричиняють появу нових. Крім того, необхідно зазначити, що комплексного науково-теоретичного дослідження інституту вирішення податкових спорів, з урахуванням останніх законодавчих змін і нововведень, протягом останніх років вітчизняними правниками не проводилося, більшість із них обмежується лише аналізом окремих проблемних аспектів зазначеного інституту.

Таким чином, необхідність забезпечення вирішення податкових спорів, недостатня розробленість процедурних аспектів вирішення податкових спорів, а також відсутність монографічних досліджень проблем вирішення податкових спорів, обумовлюють актуальність дослідження теорії та практики вирішення податкових спорів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до основних положень Національної стратегії розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–

2020 роки (указ Президент України від 26 лютого 2016 року №68/2016, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, (розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р), Концепції з ІТ-централізації в системі управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 10 липня 2019 року № 594-р.), Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року (розпорядження КМУ від 10 липня 2019 р. № 526-р), Плану заходів з реалізації нового етапу реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні на 2019-2021 роки (розпорядження КМУ від 23 січня 2019 р. № 77-р), та науково-дослідницької теми Науково-дослідного інституту публічного права: «Правове забезпечення прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин» (номер державної реєстрації 0115U005495).

Мета і задачі дослідження. Мета дисертації полягає в тому, щоб за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі опрацювання наукових здобутків вчених, норм чинного законодавства України та міжнародних нормативно-правових актів, практики розгляду податкових спорів, розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації необхідно було вирішити такі основні *задачі*:

- розкрити етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів;
- з'ясувати сучасний стан дослідження правового регулювання вирішення податкових спорів;
- визначити поняття та з'ясувати юридичні ознаки податкового спору;
- узагальнити види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору та розкрити проблеми їх співвідношення;
- встановити особливості правового статусу сторін податкового спору;
- охарактеризувати предмет податкового спору;
- розкрити підстави виникнення податкового спору;
- систематизувати підстави припинення податкового спору;
- визначити поняття та окреслити структуру механізму правового регулювання вирішення податкового спору;
- окреслити правові засади вирішення податкового спору;
- виявити форми та способи вирішення податкового спору;
- розкрити етапи вирішення податкових спорів;
- запропонувати шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів;
- сформулювати перспективні напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів;
- опрацювати концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору;
- узагальнити зарубіжний досвід правового регулювання вирішення

податкових спорів та окреслити можливості його використання в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають при вирішенні податкових спорів.

Предметом дослідження є теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади.

Методи дослідження. Під час підготовки дисертаційного дослідження в комплексі використано сучасні загальні та спеціальні методи наукового пізнання. Так, етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів розкрито за допомогою використання історико-правового методу (підрозділ 1.1). Аналітичний метод використано під час з'ясування сучасного стану дослідження правового регулювання вирішення податкових спорів (підрозділ 1.2). За допомогою використання логіко-семантичного методу визначено такі терміни як: «податковий спір» (підрозділ 1.3), «правовий статус сторін податкового спору» (підрозділ 2.1), «предмет податкового спору» (підрозділ 2.2), «механізм правового регулювання вирішення податкового спору» (підрозділ 3.1), «принципи вирішення податкового спору» (підрозділ 3.3), «форми та методи вирішення податкового спору» (підрозділ 3.4), «податкова медіація» (підрозділ 4.4). За допомогою методу групування та класифікації узагальнено види правовідносин, які виникають під час вирішення податкових спорів (підрозділ 1.4), систематизовано елементи правового статусу сторін податкового спору (підрозділ 2.1), підстави виникнення та припинення податкового спору (підрозділи 2.3, 2.4), принципи, форми та способи вирішення податкового спору (підрозділи 3.3, 3.4). Формально-юридичний метод використано під час аналізу правових засад вирішення податкових спорів (підрозділ 3.2). Порівняльно-правовий метод використовувався під час узагальнення зарубіжного досвіду правового регулювання вирішення податкових спорів та при окресленні можливостей його використання в Україні (підрозділ 4.5). Метод критичного аналізу використано під час опрацювання напрямків вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів та напрямків вдосконалення судового вирішення податкових спорів (підрозділи 4.2, 4.3). В роботі використовувались й інші методи наукового пізнання.

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці вчених різної галузевої належності, зокрема загальної теорії держави і права, адміністративного права, адміністративного процесу, податкового права, фінансового права, інших правових наук, у тому числі зарубіжних дослідників. Нормативною основою роботи є Конституція України, міжнародні нормативно-правові акти, закони та підзаконні нормативно-правові акти. Інформаційну та емпіричну основу дисертацію становлять узагальнення практики вирішення податкових спорів як у судовому так і позасудовому порядку. У ході дисертаційного дослідження було також використано власний досвід роботи у податкових органах.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб, за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі опрацювання наукових праць вчених, норм чинного законодавства України та міжнародних нормативно-правових актів, практики

розгляду податкових спорів, розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем. Основні з них такі:

уперше:

– на монографічному рівні опрацьовано концептуальні засади впровадження медіації, як засобу вирішення податкового спору, у зв'язку з чим охарактеризовані ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру;

– обґрунтовано позицію автора, що основними завданнями вирішення податкових спорів є: а) забезпечити своєчасний, всебічний, об'єктивний та неупереджений розгляд справи; в) забезпечити захист, відновлення та (або) належної реалізації суб'єктами тих їх прав, законних інтересів з приводу порушення, обмеження яких і виник податковий спір; г) здійснити контроль за станом законності та правового порядку у сфері податкових і тісно пов'язаних із ними відносин;

– здійснено аналіз співвідношення правовідносин, які виникають під час вирішення податкових спорів, у зв'язку з чим обґрунтовано, що при вирішенні податкового спору виникає чимала кількість правовідносин, які регулюються великою кількістю норм права. Про цьому відзначено, що всі правовідносин залежать, а в деяких випадках, і породжують одне одного. Саме тому, правовідносини, що виникають в процесі вирішення податкового спору незалежно від того, яким чином такий спір вирішується, необхідно розглядати в комплексі, нерозривно одне від одного. Все це в свою чергу підтверджує, що вказані правовідносини спрямовані на те, щоб забезпечити справедливе вирішення податкового спору, а тому, першочерговим завданням законодавця є створити правове поле для ефективного функціонування окреслених правових відносин;

– систематизовано права та обов'язки сторін податкового спору, у зв'язку з чим, наголошено, що в цілому чинне законодавство закріплює перелік основних прав і обов'язків сторін податкового спору, необхідних для забезпечення його справедливого вирішення у адміністративному порядку. При цьому відмічено, що по-перше, права і обов'язки сторін розпорошені у декількох нормативно-правових актах, різної юридичної сили. Підкреслено, що свою конкретизацію вони отримали, переважно на рівні відомчих підзаконних актів, а не законів. А по-друге, акцентовано увагу, що не менш важливим є не лише встановлення чітких матеріально-правових та процедурних засад вирішення спору, але й забезпечення належного рівня правової та професійної культури посадових осіб контролюючих органів, які дані спори вирішують. Йдеться про те, що розглядаючи спір, посадовці мають керуватися не інтересами служби, в якій вони працюють, та виходити не із міркувань «захисту своїх», а забезпечувати режим правової законності та правового порядку, у тій сфері, де

вони виконують контрольню-наглядів завдання та функції. І, відповідно, повинні неупереджено та об'єктивно, виключно з позиції закону, вирішувати усі спірні ситуації, що у ній виникають;

- запропоновано з метою зміцнення гарантій захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема права на безперешкодне оскарження податкової консультації, чітко визначити вимоги до структури змісту такої консультації, а саме встановити, що вона (податкова консультація) повинна мати чітку резолютивну частину, в якій викладається конкретна позиція контролюючого органу з питань реалізації відповідних норм податкового права;

- визначено, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких не врегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку;

- акцентовано увагу на важливості реєстрації звернення, в тому числі скарги. Відзначено, що факт здійснення даної реєстрації свідчить про те, що це звернення було прийняте, попередньо опрацьоване на предмет його відповідності формальним вимогам та передане належній посадовій особі контролюючого органу чи його структурному підрозділу для прийняття рішення по ньому. Тобто суперечка, розбіжності між громадянином та контролюючим органом (його посадовою особою) переходять із площини конфлікту у площину юридичного спору після того, як звернення першого було зареєстроване. Крім того, згідно чинного порядку роботи із зверненнями громадян у органах ДПС, саме з моменту здійснення означеної реєстрації, розпочинаються строки розгляду звернення;

- запропоновано у законодавстві, яке регулює адміністративний порядок вирішення податкових спорів, передбачити, що компетентний орган, посадова особа зобов'язані протягом трьох днів починаючи з наступного дня після реєстрації скарги, прийняти рішення про її залишення без розгляду, якщо для цього є підстави. Відповідно, якщо протягом даного строку такого рішення прийнято не буде, вона вважається такою, що розглядається по суті;

- систематизовано основні правові гарантії вирішення податкових спорів, до яких запропоновано віднести такі: а) матеріально-правові, тобто норми права, які закріплюють право особи на звернення до компетентного органу за вирішення відповідної спірної ситуації; б) процедурно-процесуальні, які передбачають існування багаторівневої процедури вирішення спірної ситуації, що дозволяє сторонам спору, в разі їх незгоди із рішенням по справі відповідного компетентного органу, продовжувати домагатися справедливості, звертаючись до іншого органу чи посадової особи, згідно встановленої процедури; в) інституційно-організаційні. Змістом даної гарантії є створення та належне функціонування у державі системи відповідних компетентних органів, до повноважень яких віднесені питання вирішення податкових спорів; г) контрольню-наглядів;

- встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації як засобу

вирішення податкового спору – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру;

удосконалено:

– розуміння того, що процес розвитку законодавства, яке регулює питання вирішення податкових спорів не є завершеним. Разом із тим відмічено, що в останні десять років законодавець зробив великий крок на шляху покращення процедури вирішення податкового спору, зокрема у адміністративному порядку;

– характеристику мети вирішення податкового спору якою є: по-перше, забезпечення реалізації конституційних гарантій осіб на оскарження дій, бездіяльності суб'єкта владних повноважень; по-друге, забезпечення панування правової справедливості і режиму законності у податковій сфері;

– обґрунтування, що податковий спір за своєю сутністю хоча і є явищем негативним, втім його наявність пояснюється об'єктивними обставинами, які в значній мірі пов'язані із недосконалістю відповідного нормативно-правового регулювання податкових правовідносин;

– розуміння того, що сторони перебувають у рівному положенні, тобто користуються однаковим обсягом прав та обов'язків і якихось переваг контролюючий орган перед платником податків немає. Більш того у певних аспектах судового вирішення податкового спору закон надає платнику податків певні переваги як то: обмеження можливості звернення до суду контролюючого органу конкретним колом випадків; неможливість подання ним зустрічного позову; більш короткий строк для звернення контролюючим органом до суду; презумпція винуватості контролюючого органу у випадку оскарження правомірності його рішень, дій чи бездіяльності; заборона даного органу посилатися на докази, що не були покладені ним в основу прийнятого рішення, яке оскаржується;

– обґрунтування, що у випадку вирішення податкового спору у адміністративному порядку фактичний склад зазначеної підстави складають наступні обставини: по-перше, подання особою скарги до податкового органу вищестоящого по відношенню до того, із якими виник податковий конфлікт; по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі; по-третє, факт відсутності рішення про залишення скарги без розгляду;

– розуміння того, що у випадку вирішення податкового спору у судовому порядку фактичний склад підстави його виникнення формують наступні обставини: по-перше, подання позовної заяви; по-друге, відкриття провадження по справі. Наявність даного юридичного факту свідчить про те, що суддя не виявив у матеріалах позовної заяви підстав для її залишення без руху, повернення заявнику чи відмови у відкритті провадження, і вбачає за можливе розпочати по справі відповідне провадження;

– обґрунтування того, що навіть у випадку добровільної відмови платника податків від скарги, адміністративні органи, їх посадові особи, що

уповноважені її розглядати, повинні з'ясувати причини такої відмови із тим, щоб упевнитися, що вона (відмова) не порушує права скаржника, що вона вчинена не в наслідок тиску з боку контролюючого органу чи посадової особи, дії яких оскаржуються. Крім того, безумовна відмова скаржника від скарги, дає змогу суб'єкту, рішення, дії, бездіяльність якого оскаржуються, уникнути негативних наслідків за їх вчинення, що є не правильним. Адже розгляд скарги – це не лише інструмент захисту прав і законних інтересів скаржника, але й засіб перевірки стану законності у діяльності нижчестоящих ланок контролюючих органів;

– характеристику ознак механізму правового регулювання вирішення податкового спору, до яких віднесено: а) системний характер; б) динамічний характер; в) має внутрішню структуру, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму; г) є частиною загального механізму правового регулювання; ґ) має власні завдання та функції; д) реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур; є) починає діяти (функціонувати) виключно у наслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору;

– розуміння поняття «гарантії вирішення податкових спорів», які являють собою сукупність умов і факторів, що у своїй єдності, забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів;

– обґрунтування, що адміністративна форма вирішення податкових спорів є необхідним елементом механізму вирішення конфліктних ситуацій між контролюючими органами та платниками податків. Її очевидними перевагами є: а) відносна простота, що дозволяє практично будь-якій особі самостійно подати скаргу, без необхідності використання сторонньої юридичної допомоги; б) дешевизна, оскільки використання даної форми не передбачає необхідності сплати скаржником якихось обов'язкових зборів; в) оперативність вирішення справи;

– визначення поняття «етап вирішення податкового спору» під яким запропоновано розуміти логічно завершену стадію процесу чи процедури вирішення податкового спору, що складається із сукупності взаємопов'язаних, послідовних дій та рішень, спрямованих на вирішення однорідних завдань та забезпечення належного підґрунтя для переходу до наступного етапу;

– перелік ключових етапів переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту, до яких запропоновано віднести наступні: а) ініціація переговорів та підготовка до них; б) реалізація переговорного процесу; в) оформлення та виконання сторонами, досягнутих за підсумками переговорів, домовленостей;

– розуміння медіації як способу вирішення податкового спору, який являє собою структуровану процедуру переговорів сторін податкового спору, що відбуваються за участі нейтрального посередника – медіатора, який сприяє конфліктуючим сторонам у досягненні між ними домовленостей на взаємоприйнятних умовах;

дістало подальшого розвитку:

– обґрунтування, що поняття податкового конфлікту та податкового

спору хоча і є схожими, однак при цьому вони не є тотожними. У даному випадку конфлікт є більш широкою категорією, і власне є передумовою до виникнення податкового спору, а відтак, якщо податковий конфлікт було переведено у процесуально-правову площину, та є необхідність залучення адміністративного органу чи суду, то він «переростає» у податковий спір;

– розуміння того, що у контексті вирішення податкового спору правозахисна функція полягає у тому, що за наслідками його розгляду, компетентним органом (посадовою особою), уповноваженим вирішувати такі спори, застосовуються відповідні заходи щодо відновлення порушених прав, законних інтересів скаржника та (або) усунення перешкод для їх реалізації, забезпечення відшкодування шкоди, завданої протиправними діями (бездіяльністю) з боку іншої сторони спору. Тобто правозахисна функція – орієнтована на відновлення стану правової справедливості та законності. Вона, безпосередньо реалізується у повному обсязі тоді, коли буде встановлено протиправний характер поведінки іншої сторони спору, дії чи бездіяльність якої оскаржуються;

– точка зору, що перед державою стоїть важливе завдання, яке полягає у створенні всіх необхідних організаційно-правових основ для того, щоб: по-перше, мінімізувати кількість податкових спорів; по-друге, у разі їх виникнення забезпечити оперативне, якісне та справедливе їх вирішення;

– розуміння співвідношення понять «розбіжність», «конфлікт» та «спір», у зв'язку з чим відзначено, що вони не тотожні, і не є синонімами. «Розбіжність» являє собою найбільш простору категорію, що включає у себе і «конфлікт» і «спір»;

– обґрунтування доцільності встановити строк протягом якого суб'єкт, що розглядає скаргу, повинен вирішити: відкривати по ній провадження чи ні. Відповідно відкликання платником податків своєї скарги до моменту початку розгляду справи по суті, не повинно позбавляти його права повторного звернення до даного органу із цією ж скаргою;

– перелік основних принципів податкових спорів, у зв'язку із чим доведено, що до ключових ознак (властивостей) принципів вирішення податкового спору віднесено такі: а) обумовлені об'єктивно існуючими закономірностями, взаємозв'язками у суспільному житті; б) мають відносно стабільний, універсальний та імперативний характер; в) прямо чи опосередковано відображаються на рівні законодавства; г) мають першочергову роль по відношенню до правових норм і виступають важливим засобом правового регулювання, особливо у тих випадках, коли мають місце прогалини права; г) характеризують глибинну правову сутність, природу досліджуваного інституту;

– висновок, що недоліками адміністративної форми вирішення податкових спорів є: по-перше, те, що юрисдикційний орган, який вирішує спір, належить до тієї ж владної вертикалі, що й контролюючий орган, який виступає стороною спору, і має по відношенню до останнього організаційно-управлінські повноваження; по-друге, має місце недостатність професійної підготовки посадових осіб, які мають вирішувати спори; по-третє, має місце досить

загальний підхід до правового врегулювання порядку реалізації даної форми, що обумовлює наявність ньому певних прогалин та інших недоліків;

- окреслення переваг судової форми вирішення податкових спорів, якими є те, що: а) судді є професійними юристами, які володіють необхідними знаннями і досвідом у сфері права, зокрема в частині його застосування; б) суд є безстороннім суб'єктом, який не має відношення ані до вертикалі управлінської вертикалі, до якої належить контролюючий орган, ані до суб'єктів, які оскаржують рішення, дії, бездіяльність останнього. Забезпечення неупередженості та об'єктивності суду і судового провадження зокрема забезпечується інститутом відводу судді, секретаря суду, спеціаліста, перекладача зобов'язані заявити самовідвід; в) чітко визначено правовий статус учасників справи та детально регламентовано процедуру її розгляду; г) виконання рішення суду забезпечується силою державного впливу аж до примусу;

- обґрунтування висновку, що ознаками, які розкривають суть медіації є такі: а) має структурований, втім не жорстко формалізований характер; б) може бути реалізована тільки за обоюсторонньої згоди конфліктуючих сторін, тобто є добровільною; в) відбувається за обов'язкової участі медіатора, що обирається сторонами спору за взаємною домовленістю, є незалежним, неупередженим учасником переговорного процесу, який у однаковій мірі сприяє сторонам у знаходженні взаємоприйнятної вирішення конфлікту. Втім безпосередньо не розглядає спір; г) досягнуті в ході медіації домовленості не можуть порушувати закріплені конституцією та законами України права, свободи чи законні інтереси сторін спору та (або) третіх осіб;

- розуміння того, що існуючий механізм вирішення податкових спорів в Україні у ряді аспектів цілком відповідає передовому міжнародному досвіду, а у деяких випадка навіть надає більші гарантії захисту прав платників податків. Так, закріплений в українському законодавстві принцип обов'язку контролюючого органу доводити правомірність своїх рішень, дій, у багатьох провідних іноземних країнах (скажімо, ФРН) відсутній, як відсутній і принцип задоволення вимог платника податків, якщо адміністративний орган протягом встановленого строку не прийме рішення за його скаргою.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що викладені в дисертації висновки і пропозиції можуть бути використані у:

- науковій діяльності – як основа для подальших досліджень проблем вирішення податкових спорів (*акт впровадження у науково-дослідну діяльність Науково-дослідного інституту публічного права від 21 жовтня 2019 року*);

- законотворчій діяльності – в ході уточнення та доповнення норм податкового законодавства, а також під час розробки проектів нормативно-правових актів, що буде сприяти покращенню вирішення податкових спорів;

- практичній діяльності – з метою підвищення ефективності діяльності Державної податкової служби України;

- освітньому процесі – під час підготовки навчально-методичних матеріалів з дисциплін «Податкове право» та «Актуальні проблеми фінансового права»; вони вже використовуються в ході проведення занять із зазначених

дисциплін у Науково-дослідному інституті публічного права (*акт впровадження в освітній процес Науково-дослідного інституту публічного права від 21 жовтня 2019 року*).

Апробація результатів дисертації. Підсумки розробки проблеми в цілому, окремих її аспектів, одержані узагальнення і висновки було оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах, круглих столах, зокрема: «Теорія і практика розвитку правових інститутів» (Київ, 2016); «Актуальні питання правової теорії та юридичної практики» (Одеса, 2016); «Актуальні проблеми реформування системи законодавства України» (Запоріжжя, 2017); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (Одеса, 2017); «Юридична наука: виклики і сьогодення» (Одеса, 2017); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (Одеса, 2018); «Юридична наука: виклики і сьогодення» (Одеса, 2018); «Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності» (м. Харків, 2019).

Публікації. Основні результати дослідження викладено в одноосібній монографії, двадцяти трьох статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України та наукових періодичних виданнях інших держав, восьми тезах наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із основної частини (вступу, чотирьох розділів, які включають сімнадцять підрозділів, висновків), списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 449 сторінок, з яких 365 сторінок основного тексту. Список використаних джерел налічує 603 найменування і займає 62 сторінки, додатки викладено на 7-и сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується вибір теми дослідження, окреслюється її зв'язок з науковими програмами, планами та темами, розкриваються мета і задачі, об'єкт і предмет, методи дослідження, її наукова новизна та практичне значення отриманих результатів, наводяться дані щодо апробації результатів дослідження, публікації, структура та обсяг дисертації.

Розділ 1 «Теоретико-методологічні засади дослідження податкового спору» присвячено дослідженню історико-правових аспектів розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів; аналізу стану дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів; вивченню поняття та ознак податкового спору, а також видів правовідносин, які виникають під час вирішення даного спору.

У **підрозділі 1.1 «Гене́за розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів»** зазначається, що вдосконалення інституту вирішення податкових спорів потребує масштабних теоретичних досліджень, які необхідно розпочати із здійснення історико-правового аналізу його становлення та

розвитку, адже, знання та урахування помилок минулого дозволяє запобігти їх виникненню у майбутньому.

У зв'язку із цим досліджено суспільно-політичні та організаційно-правові засади становлення і розвитку податкової системи України у періоди: 1) з часів існування Київської Русі – до утворення Російської Імперії (1720 рік). Наголошено, що на даному історичному етапі було сформовано першу в історії України систему прямого оподаткування, яка регулювалася спочатку «князівським законодавством», а пізніше магдебурзьким правом. Втім, незважаючи на свою прогресивність для того часу, означене законодавство не містило норм з питань урегулювання податкових спорів; 2) період існування Російської Імперії (з 1721 по 1917 роки). Акцентовано увагу, що цей період характеризується істотними зміни у податковій сфері, які були пов'язані зі швидким розвитком промисловості. Підкреслюється що єдиної фіскальної структури у Російській імперії не існувало. Ці функції було розсосереджено між різними державними установами: казенними палатами, палатами державних маєтностей та акцизними управліннями. Розглянуто зміст податкової реформи 1863 р. Наголошено, що саме на даному історичному етапі з'являються первинні засади вирішення податкових спорів, при цьому скарги могли розглядатися як у адміністративному, так і судовому порядку. Однак високий рівень корумпованості та заполітизованості судів не залишав звичайним громадянам жодних шансів відстояти свої права, тому судовий розгляд податкових скарг мав, як правило, суто формальний характер і рішення приймалися на користь держави; 3) період перебування України у складі СРСР. Розглянуто політико-правові та адміністративні засади врегулювання податкової системи за часів «військового комунізму» та НЕПу. Звернено увагу на розвиток радянської фіскальної системи у післявоєнні роки. Наголошено, що протягом 1971–1985 рр. почали формуватися підвалини реформування даної податкової системи, що було обумовлено назрілими змінами у сфері господарювання; 4) з часу набуття Україною незалежності. Досліджено правові засади становлення і розвитку податкової системи в незалежній Україні, окрема увага приділена вивченню запровадження і вдосконалення законодавчого регулювання вирішення потокових спорів. Наголошено, що на сьогодні, процес розвитку законодавства, яке регулює питання вирішення податкових спорів, не є завершеним. Однак останні десять років законодавець зробив великий крок на шляху покращення процедури вирішення податкового спору, зокрема у адміністративному порядку.

У підрозділі 1.2 «*Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів*» підкреслюється, що на сьогодні проблема вирішення податкових спорів набуває все більшої актуальності. Зазначене зумовлене не лише недосконалістю чинного законодавства, а й тим, що в останні роки до податкового законодавства було внесено чималу кількість змін та доповнень, що, натомість, викликає нерозуміння платниками податків деяких положень, а відтак це стає ще однією із причин виникнення податкових спорів. З метою усунення даних проблем та якісного удосконалення механізму вирішення податкових спорів дуже важливо сформувані змістовне науково-теоретичне

підгрунтя з цього приводу, на яке у своїй роботі міг би спиратися нормотворець.

Наголошено, що на проблемі вирішення податкових спорів у різні часи зосереджували увагу багато науковців, однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в окресленій сфері наявна чимала кількість прогалин теоретико-правового характеру, що натомість підтверджує актуальність розгляду питання стану дослідження проблеми правового забезпечення вирішення податкових спорів в Україні. Зауважується, що більшість ґрунтованих досліджень, присвячених проблематиці вирішення податкових спорів, були проведені ще до прийняття чинного Податкового Кодексу України, а отже базуються на застарілому законодавстві, яке не відображає сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства, а тому ці праці не можуть становити практичного інтересу.

У підрозділі 1.3 *«Поняття та юридичні ознаки податкового спору»* зазначається, що незважаючи на те, що окреслений термін «податковий спір» активно вживається у законодавчих актах та у науковій літературі, на сьогодні ще й досі не існує єдиного підходу щодо його тлумачення. Все це, безперечно, є суттєвим недоліком як на теоретичному, так і на практичному рівнях. У зв'язку зі цим досліджено наукові підходи до розуміння сутнісного змісту та характерних ознак понять «правовий спір», «податковий спір» та «податковий конфлікт». Встановлено, що виникнення податкового спору – це правова реакція на конфлікт між сторонами, що склався через об'єктивні чи суб'єктивні причини. Податковий спір проявляється у протистоянні сторін.

Відмічається, що поняття податкового конфлікту та податкового спору хоча і є схожими, однак при цьому вони не є тотожними. Перший, тобто конфлікт, є більш просторою категорією, і власне виступає передумовою для виникнення податкового спору. Податковий спір – це податковий конфлікт переведений у процесуально-правову площину, розв'язання якого вимагає застосування спеціального порядку і залучення компетентного суб'єкта. Звідси під податковим спором запропоновано розуміти розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин, вирішення яких передбачає використання передбаченої законодавством адміністративної та/або судової форми вирішення спору. Виокремлено основні юридичні ознаки податкового спору.

Досліджено сутність та зміст мети, завдань та функцій податкового спору. До останніх, тобто функцій податкового спору, віднесено такі: правозахисну, правоохоронну, виховну, регулятивну та контрольну.

У підрозділі 1.4 *«Види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: проблеми співвідношення»* підкреслюється, що важливим моментом науково-теоретичного опрацювання проблематики вирішення податкових спорів, є дослідження сутності та видів правовідносин, які виникають під час вирішення даних спорів. У зв'язку із цим проаналізовано наукові підходи до розуміння поняття та значення (ролі) правовідносин.

Окрема увага приділена тлумаченню змісту категорії «податкові правовідносини». Встановлено, що вони, тобто податкові правовідносини – це

урегульовані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між платником податків та органами Державної податкової служби України з приводу адміністрування податків та інших зборів, здійснення податкового контролю, тощо. В силу своєї специфіки податкові відносини регулюються не лише нормами податкового, але й фінансового, адміністративного та митного права.

До видів правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору, віднесено такі: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні та адміністративно-процедурні. Розкрито сутність та охарактеризовано значення даних правовідносин в контексті досліджуваного інституту.

Акцентовано увагу, що під час вирішення податкового спору, виникає чимала кількість правовідносин, які регулюються значною кількістю норм права. Про цьому, відзначено, що всі вказані правовідносини залежать, а в деяких випадках, і породжують один одне. Саме тому правовідносини, що виникають у процесі вирішення податкового спору, незалежно від того, у який спосіб такий спір вирішується, запропоновано розглядати в комплексі, нерозривно одне від одного. Все це, натомість, підтверджує, що вказані правовідносини спрямовані на те, щоб забезпечити справедливе вирішення податкового спору, а тому найважливішим завданням законодавця є створити правове поле для ефективного функціонування означених правових відносин.

Розділ 2 «Структура податкового спору» присвячено дослідженню правового статусу сторін податкового спору; характеристиці предмету податкового спору; вивченню підстав виникнення та припинення податкового спору.

У підрозділі 2.1 «Правовий статус сторін податкового спору» досліджено поняття правового статусу, задля чого проаналізовано відповідні доктринальні та навчальні джерела. На підставі чого визначено правовий статус сторін податкового спору як сукупність передбачених нормами чинного законодавства прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу, поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний характер.

Акцентовано увагу на тому, що правовий статус не лише надає його носію певні юридичні можливості, переваги чи привілеї, але й покладає на нього відповідні обов'язки, які урівноважують перші, обмежують їх, з метою недопущення зловживання суб'єктом своїми можливостями, завдаючи шкоди, чи створюючи загрозу її завданням, правам, свободам і законним інтересам інших суб'єктів, а також інтересам суспільства та держави загалом.

Розкрито структуру правового статусу сторін податково спору. Досліджено сутність та зміст: по-перше, прав сторін податкового спору, що вирішується у судів. Дані права які поділено на такі групи: а) права сторін податкового пору, що стосується звернення до суду; б) права, що стосуються представництва сторін; в) права, пов'язані із забезпеченням неупередженості та

об'єктивності правосуддя під час вирішення податкового спору; г) права сторін, пов'язані безпосередньою із процесом вирішення податкового спору; г) права сторін податкового спору оскаржувати рішення; по-друге, обов'язків сторін податкового спору, а саме: а) тих, що пов'язані із зверненням до суду; б) які стосуються сумлінного користування своїми процесуальними правами та поведінки у судовому процесі; в) обов'язків щодо доказування та активної участі у справі; г) обов'язків щодо виконання рішень суду.

Досліджено коло та зміст прав і обов'язків сторін податкового спору у випадку його вирішення у адміністративному порядку. Акцентовано увагу на проблемних аспектах законодавчого урегулювання прав і обов'язків сторін податкового спору.

У підрозділі 2.2 «Характеристика предмету податкового спору» зазначається, що термін «предмет» використовуються для позначення того, на що спрямовано: по-перше, дія права як регулятора, а по-друге, суб'єктивні права та обов'язки. І залежно від контексту, як об'єкт, так і предмет можуть позначати як речі та матеріальні цінності, так і нематеріальні блага. Звідси предмет податкового спору – це права та обов'язки учасників податкових відносин. Саме ці права та обов'язки пояснюють сенс спору, вказують на те, у зв'язку із чим, навколо чого виник конфлікт, що він, так би мовити, «не порожній», а предметний. Що ж до об'єкта, то він уособлює певні блага, цінності, здебільшого, матеріального характеру, доля яких вирішується в ході розгляду спору, вичерпання його предмету.

До конфліктних ситуацій, що становлять сутність предмету податкового спору, зокрема, віднесено такі: 1) незгода платника податків із рішенням контролюючого органу, його посадової особи; 2) оспорювання правомірності, законності нормативно-правових актів; 3) оскарження податкових консультацій; 4) оскарження дій (бездіяльності) контролюючих органів, їх посадових осіб. На підставі аналізу положень чинного законодавства, а також спираючись на наявні наукові думки і позиції з цього приводу, розкрито сутнісний зміст даних конфліктних ситуацій.

Доведено, що платники податків можуть оскаржити будь-які рішення, дії, бездіяльність контролюючих органів, що, на думку перших, порушують їх права та законні інтереси у податковій сфері. Наголошено та тому, що механізм оскарження податкових консультацій, потребує законодавчого уточнення.

У підрозділі 2.3 «Підстави виникнення податкового спору» зазначається, що одним із ключових елементів будь-якого юридичного спору є його підстави. Наголошено, що підставами з правової точки зору є обставини, якими зумовлюється, визначається, пояснюється настання певних наслідків, однак не будь-яких, а тільки юридично значущих. Досліджено сутність та значення юридичного факту як явища, задля чого проаналізовано відповідні наукові позиції і точки зору. Встановлено, що юридичний факт є певним аспектом, проявом об'єктивної дійсності із появою, існуванням, зміною чи припиненням якого чинне законодавство пов'язує настання конкретних юридично значущих наслідків. Юридичний факт – це те, завдяки чому спричиняється, активізується

функціонування засобів правового регулювання. Звідси, підставами виникнення податкового спору виступають конкретні життєві обставини, за наявності яких неврегульовані розбіжності між платником податків та контролюючим органом, з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Акцентовано увагу на тому, що виокремлюючи підстави виникнення податкового спору, необхідно розрізняти; по-перше, поняття «розбіжність», «конфлікт» та «спір», які не тотожні; по-друге, передумови та підстави виникнення податкового спору. Перші, тобто передумови сприяють настанню відповідних юридичних наслідків, однак безпосередньо не спричиняють останніх. Так, однією із головних передумов виникнення податкового спору є наявність між платником податків і контролюючим органом неврегульованого податкового конфлікту. При цьому існування такого конфлікту не тягне за собою з необхідністю початку процедури чи процесу із залученням до його вирішення відповідного юрисдикційного органу. Тобто наявність податкового конфлікту не є безпосередньою підставою для виникнення податкового спору. Однак такий конфлікт є підставою для реалізації його учасниками свого права на звернення до відповідного юрисдикційного органу.

До фактичного складу підстав виникнення податкового спору, віднесено наступні: 1) у випадку використання адміністративної форми його вирішення: по-перше, подання особою скарги до вищестоящого податкового органу; по-друге, реєстрація скарги в адміністративному органі; 2) у випадку вирішення податкового спору у судовому порядку, фактичний склад підстави його виникнення формують такі обставини: по-перше, подання позовної заяви; по-друге, відкриття провадження у справі. Досліджено стан законодавчого урегулювання підстав виникнення податкового спору.

У підрозділі 2.4 «Підстави припинення податкового спору» проведено дослідження юридичних фактів із настанням яких відбувається припинення податкового спору. На підставі аналіз норм чинного законодавства в якості підстав припинення даного спору виокремлено: відмову скаржника, заявника від поданої скарги, позову; визнання відповідачем позовних вимог; примирення сторін; прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті.

Розкрито юридичний зміст та процедуру реалізації припинення податкового спору із зазначених підстав, залежно від форми (позасудової чи судової), яка застосовувалася для його врегулювання. Звернено увагу на особливості та проблемні аспекти законодавчого врегулювання підстав припинення досліджуваних спорів. Зокрема акцентовано увагу на недоліках і прогалинах законодавчого урегулювання припинення податкового спору з підстав примирення сторін; у випадку відмови скаржника від скарги, яку подано в адміністративному порядку; тощо. У зв'язку із чим наголошено на необхідності внесення певних доповнень до Кодексу адміністративного судочинства та відповідних відомчих нормативно-правових актів.

Розділ 3 «Механізм правового регулювання вирішення податкового спору» присвячено вивченню поняття та структури механізму правового

регулювання вирішення податкового спору; дослідженню правових засад, принципів, форм та способів вирішення податкового спору.

У підрозділі 3.1 «Поняття та структура механізму правового регулювання вирішення податкового спору» зазначається, що вирішення податкових спорів - це досить складний процес, підготовка та реалізація якого спираються на низку правових аспектів, які у сукупності складають відповідний правовий механізм.

Запропоновано визначення поняття «механізм правового регулювання вирішення податкового спору» як систему правових засобів, форм та методів, з використанням яких врегульовуються матеріально-правові та процедурно-процесуальні відносини, а також інші юридично значущі аспекти щодо розв'язання зазначеного спору.

Виокремлено основні ознаки даного механізму, а саме: системний та динамічний характер; наявність структури, яка відображає внутрішню організацію, будову досліджуваного механізму; є частиною загального механізму правового регулювання; має власні завдання та функції, які полягають у визначенні та гарантуванні належного функціонування правового порядку практичного вирішення (розв'язання) юридичних спорів у сфері оподаткування; реалізується у вигляді послідовних і взаємопов'язаних стадій та процедур, в ході яких знаходять своє практичне втілення відповідні кожній із них правові засоби, форми і методи; починає діяти (функціонувати) винятково внаслідок волевиявлення однієї чи обох сторін податкового спору.

Виокремлено та охарактеризовано основні елементи механізму правового регулювання вирішення податкового спору, а саме: 1) правові принципи; 2) норми права; 3) нормативно-правовий акт; 4) правовідносини; 5) юридичний факт; 6) акти реалізації права та обов'язків (зокрема правозастосування). Розкрито зміст та роль кожного із вказаних структурних елементів у досліджуваному механізмі.

У підрозділі 3.2 «Правові засади вирішення податкового спору» підкреслюється, що статус України як правової держави, проголошений у Конституції обумовлює необхідність встановлення правових засад функціонування її основних інститутів. Це певною мірою стосується й інституту вирішення податкових спорів.

Визначено поняття «правові засади вирішення податкового спору» під яким запропоновано розуміти найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До кола таких аспектів віднесено: гарантії вирішення податкового спору (матеріально-правові, процедурно-процесуальні, інституційно-організаційні, управлінські та ін.); правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору. На підставі аналізу норм чинного законодавства, а також враховуючи існуючі наукові напрацювання з цього приводу, охарактеризовано зміст та значення даних правових засад.

Акцентовано увагу на тому, що у випадку вирішення податкових спорів у позасудовому (адміністративному) порядку, основні засади вирішення податкових спорів розпорошені у декількох нормативно-правових актах різної юридичної сили, при цьому підзаконним актам відводиться основна роль у частині визначення процедурних питань розв'язання спору. Наголошено, що така ситуація може призвести до появи колізій та неодноманітного застосування законодавства під час вирішення спорів.

У підрозділі 3.3 «Принципи вирішення податкового спору» зазначається, що в основі будь-якого правового інституту, в тому числі інституту вирішення податкового спору, знаходяться певні правові принципи і механізм вирішення податкового спору не є винятком.

Визначено принципи вирішення податкового спору як світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя, та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору. Виокремлено ключові ознаки (властивості) принципів вирішення податкового спору.

Принципи вирішення податкового спору згруповано наступним чином: 1) загальні – принципи, які лежать в основі усієї правової матерії, вимоги цих принципів є обов'язковими і застосовуються відносно до кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. До переліку загально-правових принципів, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, включені наступні: верховенство права, законність, рівність осіб перед законом, принцип доступності; 2) спеціальні – це такі що застосовуються під час вирішення різноманітних юридичних спорів. Ці принципи, зазвичай, мають міжгалузевий характер. До них, у розрізі досліджуваної проблематики, належать: гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів, неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору, змагальність сторін та диспозитивність, обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій, бездіяльності, оскаржуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору; 3) специфічні принципи, які притаманні лише або переважно вирішенню податкових спорів. Такими принципами зокрема є: а) презумпція правомірності рішень платника податку; б) принцип «презумпції добросовісності платника податків». На підстав аналізу норм чинного законодавства розкрито зміст наведених принципів та їх значення для інституту вирішення податкових спорів.

У підрозділі 3.4 «Форми та способи вирішення податкового спору» на підставі аналізу положень чинного законодавства виокремлено такі дві основні форми вирішення податкових спорів – адміністративну та судову. Наголошено, що адміністративна форма вирішення податкового спору, передбачає участь у цьому процесі адміністративного юрисдикційного органу, яким виступає вищестоящий контролюючий орган відносно до того, рішення, дії чи бездіяльність якого оскаржуються. Розглянуто наукові підходи до розуміння

сутності і значення адміністративної форми врегулювання юридичних спорів, зокрема у податковій сфері. Визначено та охарактеризовано позитивні і проблемні аспекти даної форми захисту платниками податків своїх прав. В якості основного і єдиного вирішення податкового спору у межах адміністративної форми на сьогодні законодавством передбачено лише проведення розгляду справи у засіданні (закритому чи відкритому).

Звернено увагу на необхідності запровадження такої форми урегулювання досліджуваного спору як переговори за участю третього безстороннього учасника справи – медіатора. Наголошено, що на користь запровадження медіації для вирішення спорів публічного характеру, зокрема у сфері оподаткування, свідчить і міжнародна практика. У ряді провідних зарубіжних країн така форма врегулювання спірних ситуацій досить давно та успішно використовується.

Досліджено сутнісний зміст та правові засади функціонування судової форми вирішення податкового спору. До кола способів вирішення податкових спорів належать: врегулювання спору за участю судді; судовий розгляд справи по суті за правилами загального чи спрощеного провадження.

Розділ 4 «Концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів» присвячено дослідженню етапів вирішення податкових спорів; з'ясуванню шляхів вдосконалення правового регулювання позасудового та судового вирішення податкових спорів; встановленню концептуальних засад запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору; вивченню зарубіжного досвіду правового регулювання вирішення податкових спорів та опрацюванню можливостей його використання в Україні.

У підрозділі 4.1 «*Етапи вирішення податкових спорів*» досліджено наукові позиції з приводу розуміння сутності та переліку основних етапів вирішення юридичного спору, як у позасудовому, так і судовому порядку.

Виокремлено етапи вирішення податкових спорів у межах адміністративного порядку, а саме: ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із поданням скарги платником податків. На даному етапі конфлікт між платником податків та контролюючим органом набуває форми юридичного спору, а також здійснюється перевірка компетентним суб'єктом скарги платника податків на допустимість її до розгляду по суті, тобто встановлюється наявність у неї тих формальних ознак, що згідно закону, є необхідними для початку її розгляду; вирішення справи по суті, що передбачає перевірку (з'ясування) юрисдикційним органом законності та обґрунтованості рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів; виконання рішення у справі.

З'ясовано, що факультативною стадією адміністративного вирішення податкового спору є оскарження його результатів. Акцентовано увагу на проблемних аспектах законодавчого регулювання етапів позасудового вирішення податкових спорів. Підкреслено, що в цілому, на відміну від судового порядку, адміністративна процедура вирішення даного спору, має досить поверхневу законодавчу регламентацію.

Досліджено етапи вирішення податкового спору у судовому порядку, а

саме: 1) звернення до суду та вирішення питання про відкриття провадження у адміністративній справі; 2) здійснення підготовчого провадження у справі; розгляд справи по суті, який передбачає такі підетапи: а) з'ясування обставин справи; б) дослідження доказів; в) судові дебати, г) ухвалення і проголошення рішення у справі; 3) апеляційне та касаційне оскарження, які є самостійними факультативними етапами вирішення податкового спору. Охарактеризовано зміст та значення даних етапів, а також їх законодавче урегулювання.

У підрозділі 4.2 «Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів» зазначається, що на сьогоднішній день в Україні зроблено багато кроків у напрямку підвищення рівня захисту прав і законних інтересів платників податків, зокрема шляхом удосконалення механізму розв'язання спірних ситуацій між ними та контролюючими органами. Втім, ані позасудова, ані судова форми вирішення податкових спорів не позбавлені певних проблемних моментів, що зумовлює необхідність пошуку шляхів та напрямків покращення їх організаційно-правового підґрунтя. Проаналізовано думки правників теоретиків і практиків щодо ключових проблемних питань позасудового розв'язання податкового спору.

З урахуванням існуючих наукових поглядів та спираючись на аналіз положень чинного законодавства запропоновані наступні кроки щодо підвищення якості та ефективності процедур позасудового вирішення податкових спорів. Запропоновано здійснити такі кроки: 1) запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів. Вбачається, що такий крок цілком відповідає одній із ключових ідей податкової реформи у напрямку встановлення партнерських відносин між державою, в особі контролюючих органів, та платниками податків. Визначено та охарактеризовано переваги запровадження переговорної форми врегулювання податкових спорів; 2) перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання на рівень закону. Адже сьогодні більшість важливих процедурних питань регламентуються підзаконними актами; 3) законодавче закріплення принципів проведення переговорів та адміністративного оскарження; 4) врегулювання питання використання медіації для вирішення податкового спору. Підкреслюється, що у чинному українському законодавстві не закріплено чітких змістовних організаційно-правових засад організації і функціонування інституту медіації, як засобу вирішення податкового спору; 5) підвищити рівень відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження; 6) удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного оскарження.

У підрозділі 4.3 «Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів» зазначається, що українське законодавство досить змістовно регламентує судовий порядок вирішення податкових спорів, втім, все ж таки, воно не позбавлене проблемних моментів, що обумовлюють необхідність його

подальшого удосконалення. При цьому дані проблеми мають як формальний, так і більш суттєвий характер. Так, зокрема, наголошено на необхідності внесення змін у назву статті 283 КАС України, яка наразі має назву «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів», тобто за зверненням неіснуючого органу влади. Звернено увагу на особливостях законодавчого врегулювання форми звернення контролюючих органів до адміністративного суду у порядку статті 283 КАС України, в якій йдеться не про позовну заяву, а заяву. Обґрунтовано доцільність закріпити у статті 283 КАС України, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не розповсюджується на платників податків – фізичних осіб. Або ж внести відповідні зміни до ПК України, замінивши у статті 87.11 термін «позов» на термін «заява».

Пропонується з метою удосконалення підстав для відмови судом у відкритті провадження за заявою контролюючого органу визначити наявність яких саме умов, обставин є необхідною та достатньою для того, щоб суд міг констатувати спірний характер вимог, заявлених у порядку статті 283 КАС України. Зауважується на проблемних аспектах законодавчого врегулювання строків звернення до суду відповідно до статті 283 КАСУ. Зокрема, йдеться про використання у ній такого терміну, як «момент».

У підрозділі 4.4 *«Концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору»* наголошено, що на сьогодні в нашій державі у податковій сфері таке правове явище як медіація ще не отримало інституалізації, тобто не набуло належного правового визначення та оформлення, а тому надзвичайно важливим кроком на шляху удосконалення механізму вирішення податкових спорів є дослідження концептуальних засад медіації. У зв'язку із цим з'ясовано природу даного явища, досліджено наукові позиції щодо розуміння сутності та значення медіації як інструменту врегулювання розбіжностей та спорів між суб'єктами права. Зазначається, що під медіацією як способом вирішення податкових спорів, слід розуміти структуровану процедуру переговорів сторін податкового спору, що відбуваються за участі нейтрального посередника – медіатора, який сприяє конфліктуючим сторонам у досягненні між ними домовленостей на взаємоприйнятних умовах. Визначені характерні властивості медіації.

Досліджено питання цілей та завдань, які переслідує, вирішує медіація як спосіб вирішення податкового спору. Виокремлено та охарактеризовано зміст принципів, на яких має ґрунтується процедура медіації, а також з'ясовано її функціональне навантаження. Окрема увага приділена питанням законодавчого забезпечення реалізації процедури медіації у податковій сфері.

У підрозділі 4.5 *«Зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та можливості його використання в Україні»* зазначається, що повноцінна інтеграція влиття України в європейський простір вимагає проведення низки важливих реформ і перетворень в основних сферах суспільного життя нашої держави, з метою приведення їх у відповідність до

вимог і стандартів європейської спільноти.

Досліджено організаційно-правові засади урегулювання, вирішення податкових спорів у таких провідних зарубіжних державах як: ФРН, Великобританія, США. Особлива увага приділена використанню у даних державах переговорних форм вирішення податкових конфліктів та спорів.

Аналіз досвіду цих та інших зарубіжних країн засвідчив те, що наявний механізм вирішення податкових спорів в Україні у низці аспектів цілком відповідає передовому міжнародному досвіду, а у деяких випадках навіть надає більші гарантії захисту прав платників податків. Однак, це не спростовує корисності і доцільності використання іноземного досвіду, зокрема таких його моментів як: відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів; запровадження інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій; активне використання медіації, як альтернативного засобу вирішення податкового спору та ін.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, яка полягає у розкритті сутності та особливостей вирішення податкових спорів та опрацюванні концептуальних засад вдосконалення способів їх вирішення. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних наукових положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. Виокремлено та охарактеризовано етапи розвитку правового регулювання вирішення податкового спору, а саме:

1) з часів існування Київської Русі – до утворення Російської Імперії (1720 рік). Зазначений період характеризується фактичною відсутністю законодавчого закріплення процедури вирішення податкового спору. Зазвичай, такі спори вирішувались силою збоку держави відносно до осіб, які були незадоволені системою.

2) Період існування Російської Імперії (з 1721 по 1917 роки). Відбувається активне реформування податкової системи, поступово розширюються права платників податків. Традиційно податкові спори вирішувалися у судовому порядку, однак, зазвичай, розгляд такої справи носив лише формальний характер, а рішення суду були не на користь осіб, що подавали скарги.

3) Період існування СРСР. Відбувається поступове реформування податкової системи. Розробляються механізми адміністративного вирішення податкових спорів. Розширюються права платників податків.

2. Встановлено, що проблема вирішення податкових спорів розглядалась з багатьох ракурсів різними науковцями. Проведений аналіз значної кількості наукових праць дає змогу стверджувати про те, що дослідження інституту

вирішення податкових спорів найбільш активізувались після прийняття Податкового Кодексу України у 2010 році, що, натомість, також підтверджує недосконалість і водночас революційність вказаного нормативно-правового акту. Що ж стосується безпосередньо проблеми вирішення податкових спорів, то у більшості із розглянутих робіт, проблеми вирішення податкових спорів досліджувались лише у теоретичній площині. А ті наукові праці, в яких розглядались безпосередньо проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів, побудовані на застарілому законодавстві, яке не відображає сучасного соціально-економічного розвитку українського суспільства, а тому такі роботи не мають практичного інтересу.

3. Під податковим спором запропоновано розуміти ситуацію, за якої виникають розбіжності між платником податків та Державною податковою службою України щодо будь-якого питання у сфері податкових правовідносин. Вирішення таких розбіжностей повинно проходити у будь-якій визначеній на законодавчому рівні формі, зокрема: адміністративній та/або судовій.

Встановлено, що найбільш характерними юридичними ознаками податкового спору є: а) витікають із податкових правовідносин; б) специфічний суб'єктний склад правовідносин під час вирішення податкового спору; в) наявність спеціальних юридичних фактів, які зумовлюють виникнення, зміну та припинення податкового спору.

4. Під податковими правовідносинами запропоновано розуміти урегульовані нормами чинного законодавства суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування між платником податків та органами Державної податкової служби України з приводу адміністрування податків та інших зборів, здійснення податкового контролю тощо. Податкові правовідносини регулюються винятково нормами податкового права, так як їх складна структура передбачає наявність норм і з інших галузей права, зокрема: фінансового, адміністративного, митного права, тощо.

Виокремлено та охарактеризовано такі види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору: 1) матеріально-правові; 2) процесуально-правові; 3) адміністративні: адміністративно-процесуальні та адміністративно-процедурні.

5. Визначено правовий статус сторін податкового спору, як сукупність, передбачених нормами чинного законодавства, прав та обов'язків сторін зазначеного спору, що визначають їх можливі та необхідні варіанти поведінки в ході вирішення спірної ситуації. Завдяки правовому статусу поведінка суб'єктів, зокрема сторін зазначеного спору, має послідовний та цілеспрямований, прогнозований та передбачуваний характер.

6. Виявлено, що до конфліктних ситуацій, що становлять сутність предмету податкового спору належать: а) незгода платника податків із рішенням контролюючого органу, його посадової особи (оскарженню підлягають лише ті рішення контролюючих органів, їх посадових осіб, що тягнуть за собою юридично значущі наслідки для платника податків, тобто стосуються його прав і обов'язків); б) податкові повідомлення-рішення (оскаржуючи податкове повідомлення-рішення, платник податків, у такий спосіб, оспорує твердження

контролюючого органу про неналежність виконання першим своїх податкових обов'язків перед відповідним бюджетом, фондом); в) оспорювання правомірності, законності нормативно-правових актів (коли оспорюється індивідуальне рішення контролюючого органу, то оскаржується не сам факт існування обов'язку як такого, як об'єктивного правового явища, а правовірність його покладання зазначеним органом на цілком конкретного платника податків. Інша справа оскарження нормативно-правових актів, які за своєю сутністю також є управлінським рішенням органу влади з питань оподаткування, однак вони мають безособовий, загальний характер, тобто стосуються широкого кола суб'єктів, і розраховані на тривалий термін дії); г) оскарження податкових консультацій (право оскарження таких консультацій є важливим не лише як засіб захисту прав і законних інтересів платників податків, але й з точки зору реагування на випадки неналежного виконання посадовими особами контролюючих органів своїх професійних обов'язків. Досить часто такі порушення виникають через те, що контролюючі органи, надаючи податкові консультації, особливо індивідуального характеру, не враховують один із ключових принципів податкового законодавства України – презумпцію рішень платника податків); д) оскарження дій (бездіяльності) контролюючих органів, їх посадових осіб (оскаржуючи дії чи бездіяльність контролюючого органу (його посадової особи), платник податків ставить під сумнів не правомірність, законність висновків першого, що виражаються у відповідному рішенні, а законність вчинення (тобто правомірність самого процесу) чи відмови від вчинення певних дій вказаним органом, через що, на думку скаржника, він був позбавлений можливості (чи обмежений у ній) реалізувати у належний спосіб свої податкові права та виконати відповідні обов'язки).

7. З'ясовано, що підставами виникнення податкового спору є конкретні життєві обставини, за наявності яких неврегульовано розбіжності між платником податків та контролюючим органом з приводу тих чи інших питань у сфері оподаткування, вирішуються компетентним юрисдикційним органом у встановленому законом порядку.

Обстоюється позиція, що підставами виникнення податкового спору, незалежно від того, вирішується він у адміністративному чи судовому порядку, виступають юридичні факти у формі дій, що вчиняються скаржником, позивачем та юрисдикційним органом. Звертаючись до адміністративного чи судового органу, скаржник, у такий спосіб вчиняє юридичний акт, яким доводить до відома юрисдикційного органу про наявність податкового конфлікту, стороною якого він є, і висловлює свій намір скористатися передбаченими законодавством юридичними інструментами його розв'язання та захисту своїх прав і законних інтересів, що є предметом конфлікту. Юрисдикційний орган, натомість, приймаючи зазначену скаргу, підтверджує право скаржника на таке звернення, однак, тоді як проводить відповідну роботу із з'ясування того, чи у належний спосіб скаржник, заявник, реалізував зазначене право. За відсутності підстав, які унеможливають вирішення скарги, заяви, юрисдикційний орган розпочинає її розгляд, провадження щодо неї, і у

такий спосіб переводить податковий конфлікт у площину правового спору.

8. Виокремлено такі підстави припинення податкового спору: а) відмова скаржника, заявника від поданої скарги, позову. Згідно з чинним законодавством, особа, яка звернулася до адміністративного чи судового органу, може відмовитися від заявлених вимог до прийняття рішення у справі; б) визнання відповідачем позовних вимог; в) примирення сторін; г) прийняття рішення за результатами розгляду справи по суті.

9. Під поняттям «механізм правового регулювання вирішення податкового спору» запропоновано розуміти систему правових засобів, форм та методів, з використанням яких врегульовуються матеріально-правові та процедурно-процесуальні відносини, а також інші юридично значущі аспекти щодо розв'язання зазначеного спору.

Обґрунтовано, що основними елементами механізму правового регулювання вирішення податкового спору є: а) правові принципи, які формують ідейну основу механізму правового регулювання вирішення податкових спорів; б) норми права; в) нормативно-правовий акт; г) відповідні правовідносини; д) юридичний факт; е) акти реалізації прав та обов'язків (зокрема, правозастосування).

10. Під поняттям «правові засади вирішення податкового спору» запропоновано розуміти найбільш важливі (визначальні), закріплені у чинному законодавстві, правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До таких аспектів належать: гарантії вирішення податкового спору; правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта, уповноваженого на його вирішення; принципи та порядок (процедура), форми та способи розв'язання спору.

11. Доведено, що принципи вирішення податкового спору являють собою світоглядні ідеї, переконання, сформульовані внаслідок наукового пізнання об'єктивних закономірностей суспільно-державного життя, та закріплені на законодавчому рівні як загальні, відправні, імперативні вимоги, на яких ґрунтується функціонування інституту вирішення податкового спору.

Принципи вирішення податкового спору запропоновано згрупувати у такі категорії:

1) загальні. Це принципи, які лежать в основі усієї правової матерії, вимоги цих принципів є обов'язковими і застосовуються відносно до кожного аспекту правового буття, кожного явища, що має правове значення. Загально-правовими принципами, що мають визначальне значення для вирішення податкового спору, є: а) верховенство права; б) законність; в) рівність осіб перед законом; г) принцип доступності;

2) спеціальні, тобто такі, що застосовуються під час вирішення різноманітних юридичних спорів. До спеціальних принципів належать: а) гласність та відкритість судового вирішення податкових спорів; б) неупередженість та об'єктивність, повнота та всебічність вирішення спору; в) змагальність сторін та диспозитивність; г) обов'язок суб'єкта владних повноважень доведення правомірності свого рішення, дій бездіяльності;

д) оскаржуваність рішень, прийнятих юрисдикційним органом за результатами вирішення спору;

3) специфічні принципи, які притаманні лише, або переважно вирішенню податкових спорів. До цієї групи принципів належать такі засадничі положення: а) презумпція правомірності рішень платника податку; б) принцип «презумпції добросовісності платника податків».

12. Попри беззаперечну цінність і особливу важливість значення судової форми вирішення податкового спору, ні в якому разі не можна применшувати значення адміністративної форми розв'язання зазначених спорів, якої у низці випадків буває цілком достатньо для швидкого врегулювання розбіжностей між платником податків та контролюючим органом. Крім того, особливо актуальним на сьогодні є питання впровадження в Україні такої альтернативної форми вирішення податкових спорів, як медіація, розвиток якої є дуже важливим кроком на шляху розвитку глибокого діалогу та довірливих партнерських відносин між бізнесом і державою.

13. Розкрито особливості етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку, тобто коли спір передається на вирішення відповідного повноважного контролюючого органу. Такими етапами вирішення податкового спору є: а) ініціація відповідної адміністративної процедури, яка розпочинається із подання скарги платником податків; б) перевірки скарги на предмет її відповідності законодавчим вимогам в частині оформлення та порядку подання; в) розгляд спору по суті; г) прийняття рішення у справі та його оформлення; д) виконання рішення у справі.

Встановлено, що процес розв'язання податкового спору у судовому порядку складається з таких етапів: а) звернення до суду та вирішення питання про відкриття провадження у адміністративній справі (на цьому етапі, по-перше, закладаються фактичні підстави розгляду такого спору у суді (факт звернення суб'єкта до суду); по-друге, відбувається перевірка суддею наявності усіх необхідних для відкриття провадження за позовною заявою юридичних підстав та умов і, відповідно, відсутність обставин, що, згідно з законом, перешкоджають вчиненню цієї процесуальної дії; по-третє, визначається, за якими правилами розглядатиметься позов: загального чи спрощеного провадження; по-четверте, вирішує питання про необхідність залучення до справи третіх осіб; б) здійснення підготовчого провадження у справі (важливість підготовчого провадження, як етапу вирішення податкового спору, полягає у тому, що на ньому: остаточно визначається фактологічне підґрунтя справи та її суб'єктний склад; з'ясовуються, уточнюються позиції сторін, третіх осіб щодо предмету спору та аргументів і доводів одне одного з цього приводу; визначається доказовий базис у справі, вирішуються питання про вжиття заходів, необхідних для отримання, забезпечення доказів; вирішуються подані учасниками справи заяви із процесуальних питань; з'ясовується можливість вирішення спірної ситуації, шляхом її урегулювання за участі судді); в) розгляд справи по суті; г) проголошення судового рішення.

14. З метою підвищення якості та ефективності процедур позасудового

вирішення податкових спорів, запропоновано здійснити такі кроки:

а) запровадити переговорну форму врегулювання податкових конфліктів (що зумовлено тим, що: по-перше, однією із основних ідей податкової реформи у нашій державі є встановлення партнерських відносин між державою, в особі контролюючих органів, та платниками податків. Тобто основними способами управління взаємовідносинами між цими суб'єктами є не владні вказівки, а переконання, взаємодія, консультування; по-друге, допоможе зменшити навантаження на відповідні адміністративні та судові органи, уповноважені вирішувати податкові спори; по-третє, проведення переговорів сприятиме підвищенню якості та ефективності реалізації адміністративного та (або) судового вирішення податкових спорів, якщо перші (тобто переговори) не призвели до врегулювання розбіжностей);

б) перевести нормативно-правові засади вирішення податкових спорів з площини підзаконного регулювання винятково на рівень закону;

в) законодавчо закріпити принципи проведення переговорів та адміністративного оскарження;

г) врегулювати питання використання медіації для вирішення податкового спору;

д) підвищити рівень відкритості та прозорості вирішення податкових спорів у порядку адміністративного оскарження;

е) удосконалити законодавче врегулювання правового статусу представників Ради бізнес-омбудсмена та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, під час розгляду податкового спору у порядку адміністративного оскарження.

15. З метою вдосконалення судового вирішення податкових спорів, запропоновано:

а) внести відповідні зміни до статті 283 КАС України, а саме замінити у її назві термін «органи доходів і зборів» на термін «органи, які реалізують державну політику у податковій сфері»;

б) внести зміни:

– або до КАС України, вказавши у статті 283, що передбачений нею порядок звернення контролюючих органів до адміністративного суду із заявою про стягнення податкового боргу не розповсюджується на платників податків – фізичних осіб;

– або до ПК України, змінивши у статті 87.11 термін «позов» на термін «заява». Відповідно, викласти цю статтю у такій редакції: «...орган стягнення звертається до суду з заявою про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи»;

в) дотримуватися загального правила визначення строків звернення суб'єкта владних повноважень, закріпленого у статті 118 КАС України, тобто закріпити у статті 283 означеного Кодексу, що заява подається до суду першої інстанції не пізніше дня наступного за тим, у який були встановлені обставини, що зумовлюють звернення до суду.

16. Встановлено, що концептуальні засади впровадження медіації, як

засобу вирішення податкового спору, – це ключові, базисні, відправні ідеї, положення, які у своїй єдності відображають розуміння природи зазначеного явища, його функціонального призначення, напрямків розвитку та взаємодії з іншими явищами, зокрема правового характеру.

Акцентовано увагу, що важливим моментом впровадження в Україні медіації, як способу вирішення податкового спору, є створення відповідного законодавчого підґрунтя, тобто: по-перше, прийняття закону «Про медіацію». Цей крок є абсолютно необхідним для юридичної інституалізації медіації. Прийняття означеного закону є необхідним навіть не так для визначення процедури медіації, як для врегулювання правового статусу медіатора: вимоги до осіб, що можуть бути медіаторами; права та обов'язки медіатора; відповідальність медіатора та контроль за його діяльністю; по-друге, внесення відповідних змін до інших законодавчих актів, що регулюють вирішення податкових спорів та правовий статус його сторін. Зокрема, це стосується правового статусу контролюючих органів. Законодавець має визначити, за яких умов та у яких межах цей суб'єкт владних повноважень може скористатися процедурою медіації для врегулювання конфліктної ситуації між ним і платником податків; по-третє, розробка та прийняття правил професійної етики медіатора, як важливої гарантії забезпечення їх дисципліни.

17. З метою вдосконалення організаційно-правового механізму вирішення податкових спорів в Україні, корисним для врахування і можливого впровадження є: а) відмежування податкових спорів від адміністративних і створення для їх вирішення спеціалізованих податкових судів. Цей захід є особливо корисним в умовах, коли податкове законодавство має складний характер і характеризується наявністю прогалин, колізій та інших недоліків, у зв'язку, що зумовлює необхідність забезпечення високопрофесійного підходу до правозастосовної діяльності у цій сфері; б) створення інституту приватних податкових консультантів, які на договірних засадах здійснюватимуть представництво інтересів платників податків у адміністративних органах, зокрема з питань вирішення конфліктних ситуацій. Втім головне призначення цього інституту навіть не так допомагати у вирішенні податкових спорів, як не допускати їх виникнення взагалі, сприяти урегулюванню розбіжностей між податковими органами та платниками податків на початкових етапах; в) активне використання медіації, як альтернативного засобу вирішення податкового спору, завдяки якій забезпечується значна економія часу та коштів платників податків; г) встановлення обов'язковості адміністративної процедури забезпечує більш раціональний, якісний та ефективний підхід до вирішення податкових спорів і суттєво зменшує навантаження на суди. Такий крок не можна вважати обмеженням права особи на звернення до суду, так як воно повністю залишається у платника податків, однак для його реалізації потрібне виконання необхідної умови у вигляді проходження адміністративної процедури.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:

Монографія:

1. Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади : монографія. Київ: «Видавництво Людмила», 2019. 484 с.

Статті в періодичних фахових виданнях України:

1. Бондаренко О.М. До характеристики правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2015. Випуск 3. Том 4. С. 150-155.

2. Бондаренко О.М. Генеза розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів (з давніх часів до утворення СРСР). *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 34. Ч. 2. Т. 3. С. 124-129.

3. Бондаренко О.М. Генеза правового регулювання вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2015. Випуск 33. Ч. 2. Т. 3. С. 99-103.

4. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки податкового спору. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2016. Випуск 40. Т. 4. С. 102-106.

5. Бондаренко О.М. До характеристики підстав припинення податкового спору. *Юридичний бюлетень*. 2017. №5. С. 92–97.

6. Бондаренко О.М. Мета, завдання та функції вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. Випуск 1. Том 4. С. 127-131.

7. Бондаренко О.М. До проблеми визначення поняття правовий статус сторін податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 4. Том 1. С. 118–122.

8. Бондаренко О.М. До характеристики обов'язків сторін податкового спору під час його вирішення у судовому порядку. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 11. С. 66–69.

9. Бондаренко О.М. До характеристики предмету податкового спору. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. № 4. С. 56–67.

10. Бондаренко О.М. До характеристики гарантій вирішення податкового спору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 4 (25). Том 1. С. 106-109.

11. Бондаренко О.М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у адміністративному порядку. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 2. Том 3. С. 111-115.

12. Бондаренко О.М. Стан дослідження проблеми правового регулювання вирішення податкових спорів в Україні. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Випуск 1. Том 4. С. 133-137.

13. Бондаренко О. М. До характеристики етапів вирішення податкового спору у порядку адміністративного судочинства. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 6. С. 144-148.

14. Бондаренко О.М. Поняття та ознаки механізму правового регулювання вирішення податкового спору. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Випуск 1. Том 1. С. 120-125.

15. Бондаренко О.М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. № 3. С. 110-114.

16. Бондаренко О.М. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №5 (279). С. 115–119.

17. Бондаренко О.М. Напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2019. № 41. С. 123-128.

Статті в зарубіжних періодичних наукових виданнях:

18. Бондаренко А.Н. К характеристике оснований прекращения налогового спора. *Право и политика*. 2017. № 3. С. 301–305. (Киргизька Республіка).

19. Бондаренко А.Н. Концептуальные основы введения налоговой медиации как способа решения налогового спора. *Право и политика*. 2018. № 2. С. 74–79. (Киргизька Республіка).

20. Бондаренко А.Н. Права сторон налогового спора, как элемент их правового статуса. *Право и Закон*. 2018. № 1. С. 191–196. (Киргизька Республіка).

21. Бондаренко А.Н. Опыт германии в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и политика*. 2018. № 3. С. 63–67. (Киргизька Республіка).

22. Бондаренко А.Н. Опыт США и Великобритании в правовом регулировании разрешения налоговых споров и возможности его использования в Украине. *Право и Закон*. 2019. № 1. С. 15–20. (Киргизька Республіка).

23. Бондаренко О.М. До характеристики принципів вирішення податкового спору. *Visegrad journal on human rights*. 2019. № 3 (Volume 2). P. 33-38. (Словацька Республіка)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

24. Бондаренко О.М. Примирення сторін як підстава припинення податкового спору. Теорія і практика розвитку правових інститутів: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 10-11 бер. 2016 р.). К. : Науково-дослідний інститут публічного права, 2016. С. 78–80.

25. Бондаренко О.М. До характеристики адміністративно-процедурних правовідносин які виникають під час вирішення податкових спорів. Актуальні питання правової теорії та юридичної практики: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 12-13 серп. 2016 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2016. С. 77–80.

26. Бондаренко О.М. До характеристики переговорів як доюрисдикційної форми вирішення податкового конфлікту. Актуальні проблеми реформування системи законодавства України: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 27-28 січ. 2017 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська

організація «Істина», 2017. С. 99-102

27. Бондаренко О.М. Відмови скаржника, як підстава припинення податкового спору. Пріоритети розвитку юридичних наук у ХХІ столітті: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 7–8 квіт. 2017 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2017. С. 96-97.

28. Бондаренко О.М. До характеристики права користуватися послугами представника при вирішенні податкового спору. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 9–10 черв. 2017 р.). Одеса: ГО «При-чорноморська фундація права», 2017. С. 53-55.

29. Бондаренко О.М. Оскарження податкових консультацій, як предмет виникнення податкового спору. Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 19–20 січ. 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 68-70.

30. Бондаренко О.М. До проблеми запровадження переговорної форми врегулювання податкових конфліктів. Юридична наука: виклики і сьогодення: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, Україна, 8–9 черв. 2018 р.). Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2018. С. 67-69

31. Бондаренко О.М. До проблеми переведення нормативно-правових засад вирішення податкових спорів із площини підзаконного регулювання виключно на рівень Закону. Вітчизняна юридична наука в умовах сучасності: Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 15–16 бер. 2019 р.). Харків: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2019. С. 88–90.

АНОТАЦІЯ

Бондаренко О.М. Теорія та практика вирішення податкових спорів: концептуальні засади. – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Дніпро, 2020.

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми — розкрити сутність та особливості вирішення податкових спорів та опрацювати концептуальні засади вдосконалення способів вирішення податкових спорів. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових концептуальних положень та висновків, запропонованих особисто здобувачем, спрямованих на досягнення поставленої мети.

Розкриваються етапи становлення та розвитку правового регулювання вирішення податкових спорів. З'ясовується сучасний стан дослідження правового регулювання вирішення податкових спорів. Визначається поняття та з'ясовуються юридичні ознаки податкового спору. Узагальнюються види правовідносин, які виникають під час вирішення податкового спору та розкрити проблеми їх співвідношення. Встановлюються особливості правового статусу сторін податкового спору. Характеризується предмет податкового спору. Розкриваються підстави виникнення податкового спору. Систематизуються підстави припинення податкового спору. Визначається поняття та окреслюються структура механізму правового регулювання вирішення податкового спору. Окреслюються правові засади вирішення

податкового спору. Аналізуються форми та способи вирішення податкового спору. Розкриваються етапи вирішення податкових спорів. Пропонуються шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. Формулюються перспективні напрямки вдосконалення судового вирішення податкових спорів. Опрацьовуються концептуальні засади запровадження податкової медіації як способу вирішення податкового спору. Узагальнюється зарубіжний досвід правового регулювання вирішення податкових спорів та окреслюються можливості його використання в Україні.

Ключові слова: податковий спір, правове регулювання, вирішення податкових спорів, правовідносини, правовий статус, предмет, метод, форми, методи, принципи, позасудове вирішення податкового спору, судовий розгляд, податкова медіація.

SUMMARY

Bondarenko O.M. Theory and Practice of Tax Disputes Resolution: Conceptual Principles. – *On the manuscript.*

The thesis for a doctoral degree by the specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; financial law; informational law. – Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs. – Dnipro, 2020.

The author of the dissertation has provided theoretical generalization and a new solution to the scientific problem – the author has revealed the essence and peculiarities of tax disputes resolution and has worked out the conceptual principles for improving the ways of resolving tax disputes. As a result of the conducted research, the author has formulated a number of new conceptual provisions and conclusions, suggested personally by the author, aimed at achieving the set objective.

The stages of formation and development of legal regulation of tax disputes resolution have been revealed. The current state of the research of legal regulation of tax disputes resolution has been clarified. The author has determined the concept and has clarified the legal features of tax disputes. The types of legal relations that arise in resolving a tax dispute have been generalized; and the problems of their correlation have been revealed. The peculiarities of the legal status of the parties to tax disputes have been established. The subject matter of tax disputes has been characterized. The grounds for the emergence of tax disputes have been revealed. The basis for termination of tax disputes has been systematized. The author has determined the concept and has outlined the structure of the mechanism of legal regulation of tax disputes resolution. The legal principles for resolving tax disputes have been outlined. The forms and methods of resolving tax disputes have been analyzed. The stages of resolving tax disputes have been revealed. Ways to improve the legal regulation of out-of-court tax disputes settlement have been offered. Perspective directions of improving the court resolution of tax disputes have been formulated. The conceptual principles of introducing tax mediation as the way of resolving tax disputes have been worked out. International experience of legal regulation of resolving tax disputes has been summarized and the possibilities of its application in Ukraine have been outlined.

Keywords: tax dispute, legal regulation, tax disputes resolution, legal relations, legal status, subject matter, method, forms, methods, principles, out-of-court tax disputes settlement, court hearing, tax mediation.