

**ІНСТИТУТ ДЕРЖАВИ І ПРАВА імені В. М. КОРЕЦЬКОГО
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ**

**ІНСТИТУТ ДЕРЖАВИ І ПРАВА імені В. М. КОРЕЦЬКОГО
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ТЯЖИНА ВАЛЕНТИНА АРТЕМІВНА

УДК 347.73:336.22

ДИСЕРТАЦІЯ
ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОВЕРНЕННЯ ЗАВИЩЕНИХ СУМ ГРОШОВИХ
ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ВНАСЛІДОК ОСКАРЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ
ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ

081 – «Право»

08 – «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD)

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

_____ **В. А. Тяжина**

Науковий керівник: **ІСАЄВА Наталія Карлівна**, кандидат юридичних наук,
доцент

Київ – 2023

АНОТАЦІЯ

Тяжина В. А. Правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю (PhD) за спеціальністю 081 – «Право» (08 – Право). Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України; Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України, Київ, 2023.

У дисертаційній роботі на основі аналізу чинного законодавства України, що регулює відносини у податковій сфері та практики його застосування, юридичної наукової літератури, міжнародного законодавства та судової практики досліджено правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

У *Розділі I*, присвяченому дослідженню теоретико-правових засад повернення завищених сум грошових зобов'язань, досліджено, що визначення поняття повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок відсутнє у чинному законодавстві України, тому важливим є визначення цього поняття, а саме, що це врегульований правовими нормами порядок виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку.

З'ясовано, що при внесення інформації до інтегрованої картки платника податків під час адміністративного або судового оскарження необхідно враховувати певні особливості. Зокрема, доведено, що внесення таких даних, що спричиняє збільшення грошових зобов'язань на суму нарахованої пені внаслідок недотримання термінів внесення зазначеної

інформації щодо статусу грошового зобов'язання до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків заліковується в інтегровану картку платника податків тільки у разі і за умови, що таке грошове зобов'язання вважається узгодженим. Тому, саме з моменту внесення такого зобов'язання до інтегрованої картки у платника податків, виникає обов'язок щодо його сплати у визначені законодавством строки за результатами проведеної податкової перевірки, під час якої була визначена сума такого грошового зобов'язання.

Встановлено необхідність закріплення у чинному законодавстві України відповідальності посадових осіб контролюючих органів у разі несвоєчасного або некоректного відображення інформації щодо статусу грошового зобов'язання платника податків у інтегрованій картці платника податків.

У *Розділі II* досліджуються особливості порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Доведено, що остаточне рішення прийняте за результатами адміністративного або судового оскарження на користь платника податків як правило, скасовує податкові повідомлення-рішення, що у свою чергу є документальним підтвердженням того, що сплачені грошові зобов'язання за цими податковими повідомленнями-рішеннями визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями платника податків і відображаються в інтегрованих картках платника податків з дня набрання рішенням законної сили. При цьому, рішення прийняті за результатами адміністративного або судового розгляду не завжди окремим пунктом зобов'язують органи виконавчої влади вчинити необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків, що тягне за собою необхідність повторного звернення платників податків до суду оскільки виконавчі органи не забезпечують належне виконання таких рішень без зазначеної

конкретизації. Тому доцільно внести необхідні доповнення до чинного законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

Враховуючи що перелік повноважень контролюючих органів під час проведення податкових перевірок не є вичерпним це може призводити до можливості податкових органів виходити за межі своїх повноважень закріплених законодавством та порушувати права та законні інтереси платників податків. Тому доцільно деталізувати перелік повноважень податкових органів під час проведення податкової перевірки платників податків – фізичних та юридичних осіб виходячи з аналізу судової практики щодо оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб.

Обґрунтовано, необхідність внесення змін до Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11.02.2019 №60, оскільки його положення що регламентують строки підготовки та відправлення висновку про повернення надміру сплачених грошових коштів не відповідають повною мірою вимогам Податкового кодексу України.

На підставі аналізу практики судового та адміністративного оскарження результатів податкових перевірок обґрунтований висновок щодо необхідності закріплення в Податковому кодексі України положення щодо права платника податків на призупинення застосування податкової застави та нарахування пені до отримання остаточних результатів оскарження донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Необхідність цього зумовлена тим, що платники податків змушені на практиці сплачувати до бюджету донараховані суми грошових зобов'язань визначені за результатами податкової перевірки, з метою уникнення застосування податкової застави та зупинення господарської діяльності до

отримання остаточного рішення щодо правомірності здійснення донарахування до сум грошових зобов'язань.

Зокрема розглянуті особливості оскарження результатів податкової перевірки в адміністративному порядку та в судовому порядку

Доведено, що залучення Ради бізнес-омбудсмена для розгляду скарг платників податків щодо неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів є додатковою гарантією реалізації права платника податків на оскарження неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів в тому числі і порушення прав платників податків при завищенні донарахованих грошових зобов'язань платників податків за результатами податкових перевірок. Проте, такий альтернативний метод досудового вирішення спорів потребує більш чіткої регламентації на законодавчому рівні. Тому, доцільно визначити обсяг необхідної інформації щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків, яку має право вимагати Рада бізнес-омбудсмена від податкових органів при розгляді скарг платників податків та закріплення відповідальності відповідних посадових осіб за ненадання/або несвоєчасне надання такої інформації.

Ключові слова: податкова перевірка, грошові зобов'язання, повернення сум завищених грошових зобов'язань, права платників податків, Державна податкова служба, адміністративний порядок оскарження, судовий порядок оскарження, адміністративне провадження за скаргою, управлінська діяльність, загальна адміністративна процедура, адміністративний акт, фінансова політика, податкова політика, державний контроль, державний фінансовий контроль, податкові правопорушення, податкове законодавство, адміністративне законодавство.

ANNOTATION

Tiazhyina V. A. Legal basis for the return of overstated amounts of monetary liabilities as a result of challenging the results of a tax audit. – Qualified scientific Work on the Rights of the Manuscript.

Ph.D. thesis undertaken in research specialization 081 – «Law» (08 – Law). – V. M. Koretsky Institute of state and law of National Academy of Sciences of Ukraine; V. M. Koretsky Institute of state and law of National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, 2023.

In the dissertation on the basis of the analysis of the current legislation of Ukraine in the tax sphere and the practice of its application, legal scientific literature, international legislation and judicial practice, the legal basis for the return of inflated amounts of monetary obligations as a result of challenging the results of a tax audit is investigated.

Section 1 devoted to the study of the theoretical and legal basis for the return of inflated amounts of monetary obligations, establishes the need to consolidate the responsibility of officials of regulatory authorities in the current legislation of Ukraine in case of untimely or incorrect reflection of information on the status of the taxpayer's monetary obligation in the integrated taxpayer card.

It has been researched that the definition of the concept of return of overpaid monetary liabilities as a result of challenging the results of tax audits is absent in the current legislation of Ukraine, therefore, it is important to define this concept, namely, that it is regulated by legal norms by the procedure for the execution by authorized persons of executive bodies of appropriate actions to transfer the agreed amount of monetary obligation in favor of the taxpayer based on the results of the final decision made in administrative or judicial order.

It was found that when entering information into the integrated taxpayer card during an administrative or judicial appeal, certain features must be taken into account. In particular, it is proved that the introduction of such data, which leads to an increase in monetary obligations by the amount of accrued penalties due to non-

compliance with the deadlines for entering this information on the status of a monetary obligation into the information system, which ensures the formation of integrated taxpayer cards is treated in an integrated taxpayer card only in case and provided that such a monetary obligation is considered to be agreed and it is from the moment such obligation is entered into the integrated card with the taxpayer, there is an obligation to pay it within the time limits determined by law based on the results of a tax audit, during which the amount of such a monetary obligation was determined.

Section 2 examines the peculiarities of the procedure for the return of inflated amounts of monetary obligations due to the appeal of the results of a tax audit.

It is proved that the final decision made on the basis of the results of an administrative or judicial appeal in favor of the taxpayer usually cancels the tax notification-decision, which in turn is documentary evidence that the paid monetary obligations under these tax notification-decisions are recognized as overpaid monetary obligations of the taxpayer and are reflected in the integrated taxpayer cards from the date the decision comes into force. At the same time, decisions made based on the results of administrative or judicial proceedings do not always oblige the executive authorities to take the necessary actions to return overpaid monetary obligations to the taxpayer, which entails the need for repeated appeal of taxpayers to the court since the executive bodies do not ensure proper execution of such decisions without the specified specification. Therefore, it is advisable to make the necessary additions to the current legislation of Ukraine regulating this sphere of relations.

Given that the list of powers of regulatory authorities during tax audits is not exhaustive, this may lead to the possibility of tax authorities to go beyond their powers stipulated by law, abuse them and violate the rights and legitimate interests of taxpayers. Therefore, it is advisable to detail the list of powers of the tax authorities during the tax audit of taxpayers - individuals and legal entities based

on the analysis of judicial practice to appeal against illegal actions of tax authorities and their officials.

Substantiated, the need to amend the Procedure for Information Interaction of the State Fiscal Service of Ukraine, its territorial bodies, the State Treasury Service of Ukraine, its territorial bodies, local financial authorities in the process of returning to taxpayers erroneously and/or overpaid amounts of monetary obligations and penalties, approved by Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 11.02.2019 No. 60, since its provisions regulating the terms for preparing and sending an opinion on the return of overpaid funds do not fully meet the requirements of the Tax Code of Ukraine.

Based on the analysis of the practice of judicial and administrative appeal of the results of tax audits, the conclusion on the need to consolidate in the Tax Code of Ukraine the provision on the right of the taxpayer to suspend the application of the tax pledge and accrue penalties until the final results of the appeal of the additionally accrued amounts of monetary obligations based on the results of the tax audit are obtained. The need for this is due to the fact that taxpayers are forced in practice to pay to the budget the additionally accrued amounts of monetary obligations determined by the results of the tax audit, in order to avoid the use of tax lien and the suspension of economic activity until a final decision is made on the legality of the additional accrual to the amounts of monetary obligations.

It is proved that the involvement of the Business Ombudsman Council to consider complaints of taxpayers regarding unlawful decisions, actions and inaction of regulatory authorities is an additional guarantee of the taxpayer's right to appeal against unlawful decisions, actions and inaction of regulatory authorities, including the violation of the rights of taxpayers when overcharging additional monetary obligations of taxpayers based on the results of tax audits. However, such an alternative method of pre-trial dispute resolution requires clearer regulation at the legislative level. Therefore, it is advisable to determine the amount of necessary information on the return of overpaid monetary obligations of the taxpayer, which the Business Ombudsman Council has the right to demand

from the tax authorities when considering complaints from taxpayers and fixing the responsibility of the relevant officials for failure to provide/or untimely provision of such information.

Key words: tax audit, monetary liabilities, return of amounts of overstated monetary liabilities, taxpayers' rights, State Tax Service of Ukraine, administrative procedure of appeal, judicial procedure of appeal, administrative proceedings on complaint, administrative activity, general administrative procedure, administrative act, financial policy, tax policy, state control, state financial control, tax offenses, tax legislation, administrative legislation.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Шокрута В. А. Особливості правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину. *Часопис Київського університету права*. 2020. Вип. № 3. С. 121–124.

2. Шокрута В. А. Актуальні питання адміністрування податків і зборів в Україні та забезпечення боротьби з податковими порушеннями. *Держава і право*. 2022. Вип. 91. С. 43–51.

3. Шокрута В. А. Особливості відображення грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час їх адміністративного або судового оскарження. *Альманах права*. 2022. Вип. 13. С. 444–448.

4. Shokruta V. Peculiarities of legal implementation of European standards in the tax legislation of Ukraine regarding appeals of decisions, actions or inaction of control authorities. *International Journal of Legal Studies*. 2021. № 2 (10). С. 163–173.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Шокрута В. А. Оскарження результатів податкових перевірок щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали X Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 25 трав. 2020 р.). Рівне. 2020. С. 325–328.

6. Шокрута В. А. Актуальні питання підвищення ефективності податкового контролю та запобігання податковим злочинам злочинів в Україні. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали XI Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 20 квіт. 2021 р.). Рівне. 2021. С. 307–311.

7. Шокрута В. А. Актуальні питання реалізації права платника податків на оскарження результатів податкової перевірки. *Адміністративне і фінансове право України в умовах сучасних реалій і викликів: теорія, практика, перспективи розвитку*: зб. наук праць (м. Київ, 11 листоп. 2021 р.). Київ. 2021. С. 129–133

8. Шокрута В. А. Правові засади відображення донарахованих сум грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час досудового оскарження результатів податкової перевірки. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали XII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 19 трав. 2022 р.). Рівне. 2022. С. 271–274.

9. Шокрута В.А. Актуальні питання внесення змін або виправлення помилок у податковій звітності платника податків під час воєнного стану. *Адміністративне і фінансове право України: Теорія і практика в умовах сьогодення*: зб. наук. праць (м. Київ, листопад 2022 р.). Київ. 2022. С. 245–249.

10. Шокрута В. А. Деякі питання оскарження результатів податкових перевірок щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань в судовому порядку. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали XIII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 27–28 квіт. 2023 р.). Рівне. 2023. С. 353–355.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОВЕРНЕННЯ ЗАВИЩЕНИХ СУМ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	
1.1 Теоретичні засади законодавчого регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків	12
1.2 Поняття і види податкових перевірок та інформаційне відображення їх результатів за законодавством України	37
1.3 Загальна характеристика правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок	68
Висновки до Розділу 1	98
 РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ПОРЯДКУ ПОВЕРНЕННЯ ЗАВИЩЕНИХ СУМ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ВНАСЛІДОК ОСКАРЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ	
2.1 Нормативно-правове регулювання здійснення податкових перевірок	100
2.2 Особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному порядку	120
2.3 Особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в судовому порядку	149
Висновки до Розділу 2	174
 ВИСНОВКИ	 178
 СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	 182
 ДОДАТОК А	 200

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. У сучасних умовах, перед Україною постають важливі завдання, такі як, реалізація конституційних прав громадян, забезпечення законності, побудова правової держави, імплементація міжнародних принципів у національне законодавство, у тому числі у податковій сфері. Вирішення цих завдань неможливе без забезпечення гарантій реалізації прав громадян і, особливо, це стосується податкових відносин в яких пріоритет належить державі, а не платникам податків, оскільки сторони податкових правовідносин ніколи не бувають рівними.

Імплементація нових стандартів і закріплення оптимальних механізмів у законодавство України неможливі без здійснення податкової реформи та вдосконалення адміністрування податків. Це є одним з важливих напрямів податкової політики держави, яка є важливою частиною фінансової політики України в цілому в сучасний період. Водночас, при її здійсненні виникають питання щодо необхідності створення також і механізмів реалізації відповідних правових норм. Особливо, це стосується такої важливої сфери як дотримання прав громадян при здійсненні податкових перевірок.

Проведення податкових перевірок є проблемним питанням, що викликає велику кількість складних питань як з боку платників податків так і податкових органів. Не рідко, на практиці, в результаті податкових перевірок порушуються права платників податків. Найпоширенішим порушенням є нарахування завищених сум грошових зобов'язань платника податку.

Недосконалий механізм проведення податкових перевірок та певні недоліки в їх правовому регулюванні також створюють підстави для необхідності оскарження завищених сум грошових зобов'язань як результату податкової перевірки та повернення платнику податку таких сум.

Крім того, слід зазначити, що в певних випадках підзаконні нормативно-правові акти податкових органів, які конкретизують положення

законодавства, звужують або навіть порушують законні права та інтереси платників податків.

Все це є підставою для численних випадків оскарження платниками податків завищених сум грошових зобов'язань як результату податкової перевірки та повернення зазначених сум.

Актуальність обраної теми також зумовлюється неоднозначною судовою практикою, де в аналогічних справах суди різних інстанцій виносять протилежні рішення, а також і суперечливістю результатів проведених податкових перевірок. Проблемні питання, свідчать також і про необхідність вдосконалення порядку оскарження результатів податкових перевірок.

Аналіз юридичної наукової літератури, законодавства та судової практики свідчать, що зазначена проблематика не була предметом комплексних монографічних досліджень.

У дисертаційному дослідженні були використані праці таких вітчизняних та зарубіжних фахівців у галузі адміністративного та фінансового права як: О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурка, В. В. Барабанова, В. М. Бевзенка, А. О. Беспалова, Ю. П. Битяк, Т. В. Боднар, Ю. А. Ведерніков, Л. А. Ваолевська, К. Г. Волинка, Л. К. Воронова, Д. Ю. Гетманцев, О. О. Головашевич, Д. І. Голосніченко, І. А. Гончаренко, С. О. Гладкий, М. В. Глух, Т. В. Гречана, О. М. Десятнюк, О. М. Дуванський, П. М. Дуравкін, Ю. Б. Іванова, В. А. Ільяшенко, Н. К. Ісаєва, Л. Є. Кісіль, В. С. Кіценко, К. М. Кобилянський, В. С. Ковальський, А. Т. Комзюк, М. П. Кучерявенко, В. А. Лебедева, М. О. Небесна, І. М. Опачий, О. П. Орлюк, О. П. Подцерковний, Н. Ю. Пришви, В. Б. Рарицька, Л. А. Савченко, І. Л. Самсін, В. Б. Рарицька, Ю. А. Ровінського, В. П. Тимошук, А. І. Худякова та ін.

Нормативною основою дослідження є Конституція України, міжнародні договори, закони та постанови Верховної Ради України, акти Президента України, акти Кабінету Міністрів України та центральних органів виконавчої влади, акти інших органів державної влади, органів

місцевого самоврядування, судові рішення, які стосуються податкових перевірок платників податків в Україні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконане відповідно до наукової програми діяльності відділу проблем державного управління та адміністративного права Інституту держави і права імені В. М. Корецького НАН України в межах науково-дослідних тем.

Мета і завдання дослідження. *Метою* дисертаційного дослідження є поглиблення теоретичних засад законодавчого забезпечення повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки платників податків та обґрунтування наукових висновків і пропозицій стосовно вдосконалення чинного законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

Для досягнення поставленої мети сформульовано такі завдання дослідження:

- дослідити теоретико-правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків;
- здійснити науковий аналіз теоретичних засад законодавчого регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків;
- дослідити поняття та види податкових перевірок та інформаційне відображення їх результатів за законодавством України;
- здійснити характеристику правового регулювання забезпечення порядку повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок;
- визначити особливості порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок;
- дослідити нормативно-правове регулювання здійснення податкових перевірок;

– визначити особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному порядку;

– дослідити особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в судовому порядку;

– сформулювати висновки та пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства України, що регулює завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Об'єкт дослідження – є суспільні відносини, що виникають в процесі повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Предмет дослідження – є правові засади повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання емпіричного і теоретичного рівнів дослідження.

Формально-логічний метод застосовувався для визначення понять «грошове зобов'язання», «податкове зобов'язання», «податковий обов'язок», «податковий борг», «податкова застава» (підрозділ 1.1).

Діалектичний метод пізнання явищ та процесів в сфері оскарження результатів податкових перевірок, засади яких визначаються нормами фінансового права України, дозволив розглянути їх у розвитку та взаємозв'язку (підрозділ 1.1, 1.2, 1.3, 2.2).

Метод системно-структурного аналізу дозволив дослідити взаємозв'язок між податковим контролем та податковими перевітками суб'єктів господарювання в Україні (підрозділ 1.2).

Логіко-семантичний метод та порівняльно-правовий метод, як і методи емпіричного узагальнення, зіставлення та екстраполяції, застосовувалися

впродовж всього дослідження (розділ 1 та розділ 2), що сприяло розширенню понятійно-категорійного апарату в цій сфері (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 2.3).

Завдяки методу аналізу та синтезу вдалося дослідити динаміку оскарження результатів податкової перевірки як в адміністративному так і в судовому порядку (підрозділи 2.2, 2.3).

За допомогою історично-правового методу здійснено поетапне дослідження Європейських (підрозділ 2.1), а інституційного методу – виявлення особливостей адміністративного оскарження результатів податкової перевірки щодо завищених грошових зобов'язань (підрозділ 2.2).

Структурний метод дав змогу виділити етапи судового та досудового оскарження результатів податкової перевірки та їх особливостей взаємодії з органами державної влади на кожній стадії оскарження. (підрозділ 2.3).

Методи аналізу, синтезу, моделювання сприяли дослідженню наукових джерел і нормативно-правових актів у цій сфері (розділи 1, 2), діяльності органів виконавчої влади (підрозділ 1.3).

Наукова новизна отриманих результатів. Дисертація є одним із перших у вітчизняній науці фінансового права спеціальним комплексним дослідженням повернення завищених грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

У межах здійсненого дослідження одержано такі результати, що мають наукову новизну:

уперше:

- визначено поняття повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок як врегульованого правовими нормами порядку виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку;

- на підставі аналізу практики судового та адміністративного оскарження результатів податкових перевірок обґрунтовано висновок щодо необхідності закріплення в Податковому кодексі України положення щодо права платника податків на призупинення застосування податкової застави та нарахування пені до отримання остаточних результатів оскарження донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки;

- висновок щодо необхідності закріплення в Кодексі адміністративного судочинства України положення щодо відповідної конкретизації змісту судового рішення про повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань платника податків, яке повинно передбачати зобов'язання виконавчої служби забезпечити виконання зазначеного рішення та строки його виконання;

- з метою створення належного механізму реалізації законних прав та інтересів платників податків, обґрунтовано необхідність закріплення на нормативному рівні відображення інформації щодо статусу грошового зобов'язання платника податків у інтегрованій картці платника податків, а також визначити відповідальність посадових осіб контролюючого органу за недотримання такої норми;

- висновок щодо необхідності вдосконалення порядку внесення відомостей до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків, з метою чого запропоновано на законодавчому рівні визначити терміни щодо своєчасного внесення та оновлення податковими органами інформації стосовно статусу грошового зобов'язання платника податків;

удосконалено:

- пропозиції щодо порядку залучення уповноваженої особи Ради бізнес-омбудсмена до розгляду скарг платників податків щодо неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, зокрема: запропоновано визначити обсяг необхідної інформації щодо повернення

надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків, яку має право вимагати Рада бізнес-омбудсмена від податкових органів при розгляді скарг платників податків та закріплення відповідальності відповідних посадових осіб за ненадання або несвоєчасне надання такої інформації;

- механізм реалізації захисту прав платників податків при поверненні надміру сплачених сум грошових зобов'язань, зокрема, обґрунтовано необхідність конкретизації в нормах Податкового кодексу України порядку повернення надміру сплачених грошових коштів щодо чіткого визначення обов'язків Державної податкової служби України, Державної казначейської служби України та місцевих фінансових органів при підготовці висновку та узгодженні строків про повернення помилково та надміру сплачених сум грошових зобов'язань;

набули подальшого розвитку:

- вдосконалення підходів до визначення поняття «узгоджене грошове зобов'язання» платника податків;

- пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному порядку;

- вдосконалення підходів до визначення поняття податкової перевірки.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що на основі наукових положень і висновків дисертаційного дослідження зроблено низку пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України, що регулює порядок повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки:

- у науково-дослідній сфері – одержані результати можуть стати основою для подальшого дослідження порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок та вдосконалення теоретико-правових засад цього процесу;

– у сфері правотворчості – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть бути використані для удосконалення чинних і розробки проектів нормативно-правових актів, з метою підвищення ефективності та якості правового забезпечення повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків;

– у правозастосовній діяльності – використання одержаних результатів сприятиме ефективності застосування чинного законодавства, що регулює повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок;

– у навчальному процесі – матеріали дисертації можуть бути використані при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», при підготовці підручників та навчальних посібників з дисциплін «Податкове право», «Фінансове право», при підготовці підручників, навчальних посібників, методичних рекомендацій для студентів юридичних факультетів, закладів вищої освіти у контексті висвітлення захисту прав та законних інтересів платників податків.

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення дисертації обговорювались на засіданнях відділу проблем державного управління та адміністративного права Інституту держави і права імені В. М. Корецького НАН України. Результати дослідження оприлюднено у доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях.

Публікації. Основні теоретичні положення і висновки, що були сформульовані у дисертаційному дослідженні, викладено в десяти публікаціях, у тому числі чотирьох наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях, перелік яких затверджений МОН України, одній науковій статті, опублікованій у періодичному виданні іншої держави (Республіка Польща), а також у семи тезах доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, 2 розділів, поділених на 6 підрозділів, висновків, списку використаних

джерел та додатку А. **Загальний обсяг дисертації** становить 201 сторінку, із них основного тексту 181 сторінка, список використаних джерел налічує 155 найменувань і розміщений на 18 сторінках, додаток А – 2 сторінки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОВЕРНЕННЯ ЗАВИЩЕНИХ СУМ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

1.1 Теоретичні засади законодавчого регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків

Правова регламентація порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків є актуальним питанням вдосконалення податкового законодавства України. Належний рівень процесуального врегулювання суспільних відносин у сфері оподаткування є найбільш дискусійною проблемою, на сьогодні, оскільки стосується істотно важливих інтересів фізичних або юридичних осіб – платників податків.

У науковій літературі існують різні підходи для визначення поняття «грошове зобов'язання», його істотних ознак та механізмів застосування. О. П. Подцерковний визначає грошове зобов'язання як врегульоване нормами різних галузей права відносно відношення формального характеру, що опосередковує переміщення легального платіжного засобу в майнових відносинах, в межах яких учасники наділені взаємними правами і обов'язками активного характеру з приймання передачі визначеної, або такої що може бути визначена суми грошей [1, с. 30]. Вищезгадану наукову думку підтримують інші науковці, які стверджують, що грошове зобов'язання спрямоване на сплату грошових знаків, тобто на наданні матеріальних речей, що виконують в обороті функцію засобів обігу [2, с. 321].

Англійський вчений Ф. А. Манн, зазначає, що грошове зобов'язання (monetary obligation, money liability) існує, коли боржник зобов'язаний сплатити визначену суму грошей або таку, що може бути визначена. При цьому, англійська правова доктрина майже однотайно поділяє грошові зобов'язання на грошові зобов'язання з визначеною сумою боргу (liquidated

sums) та зобов'язання, де грошова сума не встановлена сторонами, але може бути встановленою у визначений сторонами спосіб або за рішенням суду (unliquidated sums). Саме наявність певної суми грошей як предмета зобов'язання вирізняє цей різновид зобов'язань. Так, зобов'язання доставити чи передати визначену кількість певних купюр, як, наприклад, 100 банкнот по 20 французьких франків, не є грошовим. Таке зобов'язання є зобов'язанням щодо поставки певного виду товару, адже його предметом не є сума грошей [3, с. 66]. Подібні висновки зазначені у рішенні Європейського суду з прав людини «Regina v. Ernest George Thompson», яким встановлено, що договір поставки певної кількості монет або договір поставки певної кількості золотих злитків в будь-якому разі не є грошовим зобов'язанням [4].

Проаналізувавши вказані позиції вчених, можна зробити висновок, що їх погляди схожі у визначенні головних ознак грошових зобов'язань, які полягають у спрямуванні активної дії зобов'язаної сторони щодо передачі матеріальних цінностей, а саме грошових коштів на користь другої сторони. При цьому, суттєва різниця полягає у формулюванні особливостей суспільних відносин, які виникають у зв'язку з грошовими зобов'язаннями та особливостей самих грошових зобов'язань у різних сферах суспільних відносин.

Як справедливо зазначає І. М. Опадчий, однією із визначальних ознак грошового зобов'язання є обов'язок сплатити гроші. В зобов'язанні гроші використовуються як засіб погашення грошового боргу, відновлення еквівалентності обміну, компенсація продавцю вартості переданого ним товару або компенсація понесених майнових втрат. Виходячи з цього, в судовій практиці як одного з основних критеріїв, що дає змогу виокремити категорію грошового зобов'язання, вказують на наявність в такому зобов'язанні мети погашення грошового боргу [5, с. 23]6

Таким чином, предметом грошового зобов'язання є грошові кошти, які визначаються у валютному еквіваленті. При цьому, Ф. А. Манн стверджує, що розмір грошового зобов'язання не може бути встановленим інакше, ніж за

принципом номінальності. Принцип номіналізму означає, що грошове зобов'язання вимагає сплати такої кількості грошей, що є законним платіжним засобом, яка визначена номінально на підставі виникнення грошового зобов'язання і складає суму, що дорівнює грошовому боргу. Інакше кажучи, зобов'язання сплатити 10 фунтів є виконаним, якщо кредитор отримає у встановлений час 10 фунтів, незалежно від вартості 10 фунтів на момент виконання грошового зобов'язання [3, с. 90].

І. М. Опадчий підкреслює, що поняття грошового зобов'язання охоплює два інших поняття, перше з яких – це гроші, а друге, відповідно зобов'язання. Таким чином, розкрити поняття «грошового зобов'язання» неможливо без достатнього уявлення про гроші і зобов'язання [6, с. 25].

В Юридичній енциклопедії зобов'язання визначається як правовідносини, відповідно до яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, сплатити гроші тощо) або утриматись від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання зобов'язання. Елементами зобов'язання є: суб'єкти – учасники зобов'язання, об'єкти – те, з приводу чого встановлюється правовідносини, зміст – правомочності та обов'язки його суб'єктів. Підставою виникнення зобов'язань є юридичні факти, зокрема угоди, адміністративні акти, заподіяння шкоди тощо [7, с. 634].

Поняття зобов'язання в юридичній практиці та літературі визначається як юридичне відношення між двома особами – кредитором і дебітором, в силу якого одна з них – creditor – має право вимагати від іншої – debtor – виконання на свою користь певної дії (facere), або утриматися від певної дії (non facere, pati) [8, с. 12].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що зобов'язання у науковій літературі носить загально-правовий характер і співвідноситься із грошовим зобов'язанням як ціле і частина.

Підтвердженням даної дефініції, на наш погляд, можна вважати думку О. П. Подцерковного, який зазначає, що об'єктивність, прагматизм та

логічність прийомів законодавчого генезису юридичних категорій вимагає того, аби поняття, які мають тотожні конститутивні ознаки в різних галузях права, мали загальноправове значення. В цьому контексті загальноправовим постає поняття «зобов'язання», додаткові ознаки якого утворюють видову різноманітність зобов'язань, як-то цивільне, фінансове чи господарське [1, с. 18].

Деякі науковці вважають, що характеристика грошового зобов'язання неможлива без аналізу терміна «податкове зобов'язання».

Д. О. Гетманцев підкреслює, що податкове зобов'язання включається як складова частина до грошового зобов'язання [9, с. 38].

У науковій літературі досить часто поняття «податкове зобов'язання» порівнюють із терміном «податковий обов'язок», проте єдиної думки щодо застосування зазначених категорій серед вчених немає.

Зокрема, П. М. Дуравкін не погоджується із застосуванням поняття «податкове зобов'язання» як у нормах законодавства, так і у наукових дослідженнях, і підкреслює, що імперативність податкових правовідносин зумовлює виконання в їх межах саме податкових обов'язків, а не зобов'язань [10, с. 7]. О. М. Дуванський, також надає перевагу застосуванню терміну «податковий обов'язок», і зауважує, що податкові відносини базуються на принципах влади й підкорення, урегульовуються шляхом владних приписів з боку держави, тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним є використання терміна «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів [11, с. 18–19].

М. П. Кучерявенко погоджується із вищезгаданими позиціями вчених, та зазначає, що зобов'язання є характерними для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів (наприклад цивільні). Податкові відносини ґрунтуються на принципах влади й підпорядкування, регулюються шляхом

владних приписів з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним, як слушно зазначає вчений, було б використання терміну «податковий обов'язок» як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів [12, с. 254].

З іншого боку, І. Л. Самсін вважає, що саме податкове зобов'язання має розглядатися як комплексна категорія, як правовідношення, яке, з одного боку, витікає з однозначного імперативного веління держави, а з іншого – передбачає певну взаємність прав та обов'язків держави й платника податків, коли виконання зобов'язання з боку платника покладає на державу обов'язок використати зібрані кошти за призначенням [13, с. 38]. Цю думку підтримує В. Б. Рарицька, яка зазначає, що істинна правова природа податкових правовідносин, які виникають між зазначеними суб'єктами, розкривається не через панівне в науці розуміння його як одностороннього, безумовного, безвідплатного та примусового податкового обов'язку платника податків, яке ще більш загострює наявну конфліктність податково-правового регулювання та зумовлює його асиметричність, а ґрунтується на конструкції податкового зобов'язання, особливості якого відображають справжню сутність податкових правовідносин [14, с. 120].

О. В. Онишко відмічає статичний характер податкового обов'язку і динамічний – податкового зобов'язання, при цьому норми, які регламентують податковий обов'язок, є декларативними, нормами-принципами, а норми, що регламентують податкове зобов'язання, – податково-процесуальними [15, с. 32].

Слід погодитись з думкою Д. О. Гетманцева, який підкреслює, що податкове зобов'язання та податковий обов'язок не співвідносяться як загальне та окреме. Це суть різні категорії, одна з яких є сумою коштів, а інша суб'єктивним обов'язком, тобто мірою належної поведінки платника [9, с. 39].

Враховуючи вищевикладене, зазначимо, що існують суттєві відмінності між поняттями «податковий обов'язок» і «податкове зобов'язання», зокрема, правовою природою податкового зобов'язання є необхідність сплати визначеної або такої що буде визначена суми грошей, з іншого боку правовою природою податкового обов'язку є правила поведінки платника податків, які ґрунтуються на законних потребах держави для виконання її функцій.

Податкове законодавство України закріплює чітке визначення та співвідношення таких понять як «грошове зобов'язання», «податкове зобов'язання» та «податковий обов'язок». Відповідно до підпункту 14.1.156 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання [16].

В Юридичній енциклопедії податкове зобов'язання розглядається як зобов'язання платника податків сплатити до бюджету відповідного рівня чи державного цільового фонду певну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством [7].

Аналізуючи положення чинного законодавства України можна зробити висновок, що податкове зобов'язання є складовою частиною грошового зобов'язання.

Відповідно до підпункту 14.1.39 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, грошове зобов'язання платника податків це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податкове зобов'язання та/або інше зобов'язання,

контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи, та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та пеня [16].

За загальним правилом, грошове зобов'язання платника податків поділяється на узгоджене та неузгоджене грошове зобов'язання. Податковий кодекс України закріплює вичерпний перелік обставин, за яких грошове зобов'язання може вважатися узгодженим, зокрема:

- платник податків самостійно обчислює суму грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає у податковій декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу;

- грошове зобов'язання щодо суми податкових зобов'язань з податку, що підлягає утриманню та сплаті (перерахуванню) до бюджету в разі нарахування/виплати доходу на користь платника податку – фізичної особи, вважається узгодженим податковим агентом або платником податку, який отримує доходи не від податкового агента, в момент виникнення податкового зобов'язання, який визначається за календарною датою, для граничного строку сплати податку до відповідного бюджету;

- грошове зобов'язання, визначене податковим органом, за яким закінчилась процедура адміністративного або судового оскарження [16].

Неузгодженим грошове зобов'язання вважається під час адміністративного або судового оскарження визначених контролюючими органами сум грошових зобов'язань за результатами проведеної податкової перевірки.

Узгоджене грошове зобов'язання відображається у інтегрованих картках платників податків і відповідно підлягає сплаті у визначені законодавством строки. Відповідно до Порядку ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску

на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 січня 2021 року № 5, інтегрована картка платника – це форма оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що ведеться за кожним видом платежу [17].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що узгодженим вважається зобов'язання у разі відсутності спору щодо нарахованої суми, між платником податків та контролюючими органами за результатами проведеної податкової перевірки.

До основних обов'язків платника податків належить необхідність своєчасної сплати узгоджених грошових зобов'язань у визначені строки. Відповідно до положень чинного законодавства України, платник податків повинен сплатити узгоджене грошове зобов'язання протягом:

- 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації, відповідно до пункту 57.1 статті 57 Податкового кодексу України;

- 10 календарних днів, наступних за днем узгодження грошового зобов'язання, рішення про нарахування якого було оскаржено, відповідно до пункту 57.3 статті 57 Податкового кодексу України;

- у строки, визначені для сплати грошового зобов'язання, визначеного платником у митній декларації, відповідно до пункту 57.1 статті 57 Податкового кодексу України [16].

Чинне законодавство України передбачає можливість виконання податкового обов'язку щодо сплати нарахованих грошових зобов'язань платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [16]. Необхідність застосування визначеної норми пояснюється неможливістю самостійної сплати своїх грошових зобов'язань деяких категорій платників податків. Зокрема, Д. О. Гетманцев звертає увагу, що до набуття особою повної цивільної дієздатності грошові зобов'язання від імені такої особи виконуються батьками або опікунами. Батьки

малолітніх\неповнолітніх і малолітні\неповнолітні у разі невиконання грошових зобов'язань малолітніх\неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу [9, с. 59].

Порушення встановлених законодавцем строків або несвоєчасність сплати грошового зобов'язання тягне за собою відповідальність у вигляді податкового боргу включаючи нарахування штрафних санкцій та пені. Податковий борг виникає на наступний день після спливу граничних строків, визначених законодавством України для сплати узгоджених грошових зобов'язань.

Наявність негативних наслідків, які виражаються у нарахуванні податкового боргу включаючи штрафні санкції і пеню та переданні майна платника податків у податкову заставу створює умови для сплати нарахованих грошових зобов'язань у визначені законодавством строки із подальшим оскарженням у суді. Проте у випадках ухвалення рішень суду на користь платника податків сплачені грошові зобов'язання визнаються помилково або надміру сплаченими і підлягають поверненню.

Відповідно до підпункту 14.1.115 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, надміру сплачені грошові зобов'язання це суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету або на єдиний рахунок понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату [16].

Важливо зазначити, що у чинному законодавстві України відсутнє визначення повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок, яке на наш погляд є необхідним для забезпечення створення чіткого механізму його правового регулювання. Тому, визначаємо, що повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок – це врегульований правовими нормами порядок виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо

перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку.

Першочерговою обов'язковою умовою повернення надміру сплачених грошових зобов'язань є відсутність у платника податків податкового боргу.

Як зазначає О. М. Десятнюк, зміст податкового боргу буквально слід розуміти як суму грошових зобов'язань платників податків, яка заборгована ними державі [18, с. 12].

Відповідно до підпункту 14.1.175 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податковий борг це сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені [16].

Як справедливо підкреслив Д. О. Гетманцев з огляду на законодавче визначення податкового боргу, можна виділити ряд його характеристик, а саме: використовується поняття «грошове зобов'язання»; грошове зобов'язання повинно бути узгоджено; узгоджене грошове зобов'язання повинно бути не сплачено; до податкового боргу включаються штрафні санкції та пеня [9, с. 57].

За загальним правилом, виникнення податкового боргу кваліфікується контролюючими органами України, як протиправні дії платника податків у сфері оподаткування та ухилення від сплати податків.

О. М. Десятнюк виділяє основні ознаки, які характеризують податковий борг:

- податковий борг – це сума фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок не виконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період;

- податковий борг – це результат діяльності юридичних та фізичних осіб, внаслідок якої виникають спірні відносини з приводу добровільної

сплати чи примусового стягнення суми податкової заборгованості органами державної виконавчої влади України;

- податковий борг – це систематичне чи одноразове не виконання зобов'язань платниками податків перед державою зі сплати податків і зборів [18, с. 14].

Таким чином, складовими частинами податкового боргу є не лише сума узгодженого грошового зобов'язання, що не було сплачено у строк, але й нараховані у визначеному законодавством порядку штрафні санкції і пеня на суму такого зобов'язання.

Відповідно до підпункту 14.1.265 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) це плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з осіб, що вчинили податкове правопорушення або порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Розмір штрафних санкцій залежить в першу чергу від кількості днів, протягом яких не було сплачено узгоджене грошове зобов'язання, зокрема, при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 5 відсотків погашеної суми податкового боргу; при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу. У разі кваліфікації дій платника податків щодо несплати податкового боргу умисними, штрафні санкції нараховуються у розмірі 25 відсотків від суми несплаченого грошового зобов'язання [16].

Важливо зазначити, що існують суттєві відмінності нарахування штрафних санкцій у випадках, коли контролюючі органи за результатами проведеної податкової перевірки виявили факти заниження або завищення грошових зобов'язань. У випадках виявлення завищення грошових зобов'язань, фінансові санкції не будуть застосовуватись до такого платника

податків, проте якщо нараховані та сплачені податкові зобов'язання було занижено застосовуються фінансові санкції у розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання.

Додатково до штрафних санкцій на суму грошового зобов'язання також нараховується пеня. Згідно з підпунктом 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, пеня це сума коштів у вигляді відсотків, нарахована на суми податкових зобов'язань та/або на суми штрафних (фінансових) санкцій, не сплачених у встановлені законодавством строки [16]. Пеня нараховується на суму грошового зобов'язання за кожен день прострочення, при цьому її розмір становить 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, діючої на день виникнення такого податкового боргу або на день його погашення, в залежності від того, яка з величин таких ставок є більшою.

Враховуючи вищевикладене, О. М. Десятнюк, ґрунтуючись на положеннях Податкового кодексу України зазначає, що нарахування пені розпочинається:

- при самостійному нарахуванні суми грошового зобов'язання платником податків – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання;

- при нарахуванні суми грошового зобов'язання контролюючими органами – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні;

- у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

- у день настання строку погашення податкового зобов'язання, визначеного податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на

користь платників податків – фізичних осіб, та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента [18, с. 35–36].

При цьому, О. М. Десятнюк, звертає увагу, що відповідно до Податкового кодексу України, нарахування пені закінчується у день зарахування коштів на відповідний рахунок Державного казначейства України та/або в інших випадках погашення податкового боргу та/або грошових зобов'язань; у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків; при прийнятті рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини) [18, с. 36].

Важливо зазначити, що пеня нараховується на всі види податків, зборів та інших грошових зобов'язань крім винятків передбачених у чинному законодавстві України.

Чинне законодавство України визначає способи забезпечення виконання податкових зобов'язань платника податків зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений Податковим кодексом України, а саме, податкову заставу і адміністративний арешт майна.

Зокрема, відповідно до підпункту 14.1.155 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податкова застава це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. У разі невиконання платником податків грошового зобов'язання, забезпеченого податковою заставою, орган стягнення звертає стягнення на майно такого платника, що є предметом податкової застави [16].

Таким чином, податкова застава виступає однією з гарантій своєчасного надходження податків до відповідних бюджетів, якщо платник податків порушує строки нарахованого контролюючими органами грошового зобов'язання і виникає ризик його несплати.

Слід погодитись, з думкою, що факт несплати платником податків у визначений законом строк суми грошового зобов'язання є підставою для

вжиття відповідних заходів державою в особі її податкових органів з метою виконання боржником свого конституційного обов'язку [9, с. 63].

Згідно з положеннями чинного законодавства України, право податкової застави у разі несплати у визначені строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації виникає з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку, а у разі несплати у визначені строки суми грошового зобов'язання самостійно визначеного контролюючим органом – з дня виникнення податкового боргу [16].

Важливо зазначити, що право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває, або буде перебувати у майбутньому у його власності враховуючи майно яке перебуває у господарському віданні або оперативному управлінні, враховуючи балансову вартість цього майна. У разі, якщо балансова вартість майна є меншою ніж сума податкового боргу, право податкової застави не поширюється на це майно. При цьому, у законодавстві визначені виняткові випадки при яких право податкової застави не буде поширюватись на певні категорії майна платника податків.

Юридично визначені підстави застосування права податкової застави, а також перелік майна на яке вона поширюється, закріплюються у Акті опису майна, що складається уповноваженою особою контролюючого органу у визначеній законодавством формі.

Право податкової застави не буде застосовуватись, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує ста вісімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [16].

Підстави припинення податкової застави наведені у статті 93 Податкового кодексу України, відповідно податкова застава майна припиняється у разі : отримання контролюючими органами підтвердження повного погашення суми податкового боргу, або розстрочення грошових зобов'язань; визнання податкового боргу безнадійним; набрання законної

сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства; отримання платником податків внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження рішення відповідного органу про визнання протиправними та/або скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання; отримання платником податків згоди контролюючого органу на відчуження майна, що перебуває у податковій заставі [16].

Таким чином, майно яке перебуває у податковій заставі, знаходиться у режимі обмеженого користування для платника податків. У разі порушення встановлених правил платником податків, контролюючі органи мають право застосувати додатковий спосіб забезпечення сплати податкового боргу, а саме адміністративний арешт майна.

Відповідно до пункту 94.1 статті 94 Податкового кодексу України, адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. При цьому, контролюючими органами України може накладатися як повний так і умовний адміністративний арешт майна. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. У цьому випадку ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої

операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [16].

Враховуючи вищевикладене, зазначимо, що несвоєчасна сплата або несплата грошового зобов'язання визначеного за результатами проведення податкової перевірки призводить до суттєвих негативних наслідків, які виражаються у формуванні податкового боргу та накладенні податкової застави на майно платника податків, що виключає можливість повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків.

Відповідно до підпункту 14.1.152 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, погашення податкового боргу це зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом [16].

Важливо зазначити, що погашення податкового боргу може бути здійснено самостійно платником податків, шляхом сплати визначеної суми податкового боргу до державного бюджету або примусово державними органами, зокрема у разі продажу майна яке знаходиться у податковій заставі.

При цьому, джерелами для самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. У випадку часткового погашення податкового боргу, контролюючі органи мають право скористатися додатковим джерелом погашення податкового боргу, а саме стягненням дебіторської заборгованості платника податків, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи державної податкової служби [16].

Таким чином, наявність податкового боргу у платника податків виключає можливість повернення надміру сплачених грошових зобов'язань. Враховуючи, що надмірно сплачені грошові зобов'язання платника податків можуть бути використані як джерела для сплати податкового боргу, платник

податків повинен першочергово погасити нарахований податковий борг, після чого розпочинати процедуру повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань.

Відповідно до підпункту 17.1.10 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України, платник податків має право на повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів [16].

Важливо зазначити, що наявність податкового боргу в цілому виключає можливість повернення надміру сплачених грошових зобов'язань незалежно від виду конкретного податку за яким їх було сплачено. Це закріплено у пункті 43.1 статті 43 Податкового кодексу України, відповідно до якого надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику податків крім випадків наявності у такого платника податкового боргу [16].

Умовою повернення надміру сплачених грошових зобов'язань є скасування рішень контролюючих органів за результатами проведеної податкової перевірки, якими такі грошові зобов'язання були сформовані за рішенням суду або рішенням контролюючих органів.

Остаточними рішеннями контролюючих органів, які закріплюють суми нарахованих грошових зобов'язань та обов'язок платника податків щодо їх сплати є податкові повідомлення-рішення.

Відповідно до підпункту 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податкове повідомлення-рішення це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом, або внести відповідні зміни до податкової звітності [16].

Як справедливо зазначає М. О. Небесна, податкове повідомлення-рішення можна віднести як до регулятивних адміністративних актів, так і до захисних з огляду на те, що податкове повідомлення-рішення може прийматись не лише у зв'язку із застосуванням заходів впливу на результати

виявлених порушень податкового або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи Державної податкової служби, але й у разі, коли згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору є контролюючий орган [19, с. 121–122].

Якщо платник податків не погоджується з результатами податкової перевірки і вважає що контролюючий орган невірно визначив суму грошового зобов'язання, він має право оскаржити таке податкове повідомлення-рішення у адміністративному або судовому порядку з урахуванням визначених законодавством строків.

Процес адміністративного оскарження розпочинається із подання скарги до контролюючого органу вищого рівня у письмовій або електронній формі засобами електронного зв'язку протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення. При цьому, платник податків одночасно з поданням скарги зобов'язаний письмово або в електронній формі засобами електронного зв'язку повідомляти контролюючий орган, яким визначено суму грошового зобов'язання, про оскарження його податкового повідомлення-рішення [16].

Для розгляду скарги платника податків формується спеціальна комісія, яка повинна протягом двадцяти денного строку розглянути скаргу платника податків, при цьому цей строк може бути збільшено до шістдесяти днів за рішенням керівника контролюючого органу вищого рівня.

Важливо зазначити, що скарга вважається повністю задоволеною на користь платника податків, якщо рішення про збільшення строків розгляду скарги не було надіслано платнику податків протягом двадцяти денного строку або вмотивоване рішення керівника контролюючого органу за результатами розгляду не було надіслано платнику податків протягом шестиденного строку, за умови збільшення строків розгляду [16].

Відповідно до пункту 56.10 статті 56 Податкового кодексу України, рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну

податкову політику, прийняті за розглядом скарги платника податків, є остаточними і не підлягають подальшому адміністративному оскарженню, але можуть бути оскаржені в судовому порядку [16].

Як вже зазначалось раніше, грошове зобов'язання вважається узгодженим на наступний день закінчення адміністративного оскарження і підлягає сплаті у визначені законодавством строки. Якщо платник податків вважає, що рішення, яке було прийняте за результатами адміністративного оскарження порушує його права та законні інтереси, він має право скористатися своїм правом на судове оскарження.

Податкові повідомлення-рішення, які на думку платника податків порушують його права можуть бути оскаржені у суді протягом 1095 днів, проте враховуючи останні висновки суду, якщо попередньо платник податків скористався процедурою досудового оскарження, строк звернення до суду зменшується до одного місяця [20].

Під час звернення до суду платник податків обов'язково повинен повідомити судові органи про адміністративне оскарження податкових повідомлень-рішень.

У випадку незгоди із рішенням суду першої інстанції платник податків має право оскаржити прийняте рішення до апеляційної інстанції протягом 30 днів з дня його проголошення, а у разі прийняття ухвали, протягом 15 днів. При цьому, законодавець надає сторонам можливість наступного оскарження судового рішення у касаційній інстанції протягом 30 днів з дня проголошення такого рішення у апеляції, у разі прийняття ухвали, протягом 15 днів. Рішення суду касаційної інстанції є остаточним та не підлягає оскарженню, проте платник податків має право звернутися зі скаргою до Європейського суду з прав людини за захистом своїх порушених прав та законних інтересів. Проте Європейський суд з прав людини є незалежним і не має вважатися четвертою інстанцією оскарження рішень контролюючих органів.

Відповідно до статті 225 Кодексу адміністративного судочинства України, рішення суду набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги всіма учасниками справи, якщо апеляційну скаргу не було подано. У разі подання апеляційної скарги рішення, якщо його не скасовано, набирає законної сили після повернення апеляційної скарги, відмови у відкритті чи закриття апеляційного провадження або прийняття постанови судом апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду. Проте постанови суду апеляційної та касаційної інстанцій набирають законної сили з дати їх прийняття [21].

Таким чином, остаточне рішення прийняте за результатами адміністративного або судового оскарження на користь платника податків, зазвичай скасовує попередні повідомлення-рішення, що є документальним підтвердженням, що сплачені грошові зобов'язання за цими податковими повідомленнями-рішеннями визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями платника податків. Це відображається в інтегрованих картках платника податків з дня набрання законної сили рішенням прийнятим на користь платника податків за оскарженням. При цьому, рішення прийняті за результатами адміністративного або судового розгляду містять окремий пункт, щодо зобов'язання органів виконавчої влади вчинити необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків.

Підтвердженням висловленої позиції є висновок Вищого адміністративного суду України, в якому визначено, що сума грошового зобов'язання сплачена згідно з оскаржуваним повідомленням-рішенням, може вважатись помилково та/або надміру сплаченою після набрання законної сили судовим рішенням про скасування податкового повідомлення-рішення і лише тоді позивач може звернутись з відповідною заявою про повернення коштів [22].

Відповідно до пункту 43.3 статті 43 Податкового кодексу України, обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання та пені є подання платником податків заяви про таке

повернення (крім повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку з доходів фізичних осіб, які повертаються контролюючим органом на підставі поданої платником податків податкової декларації за звітний календарний рік) протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми та/або пені. Конкретизація строків звернення із такою заявою наведена у пункті 102.5 статті 102 Податкового кодексу України, відповідно до якої заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем виникнення такої переплати або отримання права на таке відшкодування [16].

Таким чином, наступним кроком після отримання остаточного рішення про скасування податкових повідомлень-рішень за якими було здійснено переплату є подання платником податків заяви про повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань та пені у визначені законодавством строки. Таку заяву платник податків може подати у довільній формі з зазначенням напряму перерахування коштів:

- на поточний рахунок платника податків в установі банку;
- на єдиний рахунок (у разі його використання);
- на погашення грошового зобов'язання та/або податкового боргу з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, незалежно від виду бюджету;
- повернення у готівковій формі коштів за чеком у разі відсутності у платника податків рахунка в банку [16].

Відповідно до пункту 1 розділу II Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення (перерахування) платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60, встановлено, платник податків має право на повернення

помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені з єдиного рахунка, відкритого на ім'я ДПС у Казначействі. Заява може бути подана платником до територіального органу Державної податкової служби України в електронній формі за допомогою засобів інформаційно-телекомунікаційних систем та з дотриманням вимог законодавства у сферах захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах, електронних довірчих послуг та електронного документообігу. У разі повернення з єдиного рахунка помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені платник податків у заяві зазначає суму, дату сплати і реквізити з розрахункового документа, за якими кошти перераховано на єдиний рахунок, та поточний рахунок платника податку в установі банку, на який необхідно повернути такі кошти. Додатково до заяви платник може подати копію платіжного документа, на виконання якого помилково та/або надміру сплачений платіж перераховано до бюджету [23].

Визначення електронного кабінету закріплене у підпункті 14.1.56-2 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, відповідно до якого це сукупність інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, призначених для взаємодії між платниками податків та державними, у тому числі контролюючими, органами з питань реалізації прав та обов'язків, визначених цим Кодексом та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, та нормативно-правовими актами, прийнятими на підставі та на виконання цього Кодексу та інших законів, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [16].

Таким чином, з урахуванням зазначених положень чинного законодавства України, платник податків може реалізувати своє право на повернення надміру сплачених грошових коштів шляхом подання заяви про таке повернення в електронній формі через Електронний кабінет платника податків у довільній формі через меню «Листування з ДПС» або у визначеній формі за ідентифікатором J/F 1302001, використовуючи при цьому свій

електронно-цифровий підпис, який надається платнику податків Кваліфікованим надавачем електронно-довірчих послуг.

Також, для подачі заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань може бути використаний електронний ресурс «Єдине вікно подання електронної звітності».

Отже, законодавство закріплює необхідність використання електронних ресурсів щодо подання заяви про повернення сплачених коштів надаючи платнику податків можливість вибору використання такого електронного ресурсу, а саме Електронний кабінет платника податків або Єдине вікно подання електронної звітності, що є дієвими механізмами які забезпечують реалізацію волевиявлення платника податків щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань.

Після отримання електронної заяви на повернення сплачених грошових коштів, працівники Державної податкової служби України вносять її до Журналу опрацювання заяв на повернення. Внесення відмітки про правомірність або неправомірність повернення здійснюється підрозділом територіального органу Державної податкової служби України, що виконує функції з погашення боргу, не пізніше 18:00:

- восьмого робочого дня до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви у разі повернення платежів, належних державному бюджету;

- десятого робочого дня до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви у разі повернення платежів, належних місцевим бюджетам, та платежів, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами [23].

У випадку визнання заяви про повернення сплачених грошових коштів неправомірною, платнику податків відправляється письмове повідомлення з відмовою у поверненні коштів протягом вказаних строків.

Згідно з пунктом 43.5 статті 43 Податкового кодексу України, контролюючий орган не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення

двадцятиденного строку з подання платником податків заяви готує висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та подає його для виконання відповідному органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Проте порядок затверджений Наказом Державної податкової служби України встановлює інші строки для підготовки та відправлення висновку про повернення надміру сплачених сум коштів платнику податків. Зокрема, відповідно до пункту 9 розділу III Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60 сформовані електронні висновки про повернення з бюджету помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені з накладеними кваліфікованими електронними підписами та кваліфікованими електронними печатками територіальних органів Державної податкової служби України у строк не пізніше 17:00 шостого робочого дня до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків заяви Державної податкової служби України в автоматичному режимі надсилає до Казначейства для виконання [23].

Після отримання висновку щодо правомірності повернення надміру сплачених грошових коштів, орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, протягом п'яти робочих днів здійснює повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені платникам податків у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків здійснюється з бюджету, у який такі кошти були зараховані [16].

Аналіз судової практики свідчить про те, що уповноважений контролюючий орган нерідко порушує строки підготовки та направлення висновку до органу, який здійснює казначейське обслуговування, що призводить до затримки повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків. Так, Третій апеляційний адміністративний суд, у своїй Ухвалі від 28 лютого 2021 року № 1140/2403/18, визнав протиправною бездіяльність контролюючого органу на який було покладено обов'язок з підготовки висновку про повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань та зобов'язав підготувати та подати такий висновок до Державної казначейської служби України. Також, суд зазначив, що контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоєчасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету [24].

Аналогічна позиція наведена у постанові Верховного Суду від 30 січня 2020 року № 1240/2641/18, у постанові Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 грудня 2021 року № 500/3792/21, у постанові Першого апеляційного адміністративного суду від 13 грудня 2021 року № 200/6148/21 та у Рішення Луганського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2018 року № 1240/2641/18.

Обов'язок з формування та надання висновку про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань покладено на уповноважений контролюючий орган – Державну податкову службу України, яка повинна у встановлені законодавством строки, відправити відповідний висновок до органу, Державної казначейської служби України. Проте існують випадки, коли податкові органи порушують встановлені законодавством строки, у зв'язку з чим платники податків змушені подавати додаткові позови до суду про визнання протиправною бездіяльність податкових органів і зобов'язання їх вчинити певні дії крім власне позовів про повернення завищених сум грошових зобов'язань за наслідками податкових перевірок.

1.2 Поняття і види податкових перевірок та інформаційне відображення їх результатів за законодавством України

Своєчасність та повнота надходження податків та зборів до бюджетів значною мірою залежить від здійснення ефективного податкового контролю, як складової державного фінансового контролю, який здійснюється контролюючими органами.

Правопорушення вчинені суб'єктами податкових правовідносин, зокрема ухилення від сплати податків, або зловживання службовим становищем посадовими особами податкових органів та інші, вимагають від держави застосування відповідних заходів протидії податковим правопорушенням. Ефективність протидії податковим правопорушенням залежить від належного рівня організації податкового контролю та чіткої правової регламентації його здійснення уповноваженими державними органами.

Також важливим є вдосконалення адміністрування податків та зборів з метою як створення оптимального та чіткого порядку його здійснення так і унеможливлення порушень податкового законодавства.

Визначення поняття адміністрування наведено у Великій Українській Енциклопедії, відповідно до якої це управлінська діяльність посадових осіб, що має чітко регламентовані функції; уміння практично організувати виконавчо-розпорядчу діяльність та виробничу діяльність; стиль управління, за якого діяльність фокусується на процедурах і контролі правильного виконання розпоряджень. У широкому значенні адміністрування – це не тільки професійна діяльність посадових осіб, а й уся система адміністративних інститутів з достатньо суворою ієрархією, за допомогою якої відповідальність за виконання державних рішень здійснюється зверху вниз. У цьому випадку адміністрування відповідає поняттю адміністративного державного управління, яке визначає особливу соціальну

функцію, спрямовану на упорядкування розвитку в інтересах всього суспільства де посадова особа виступає соціальним агентом влади [25].

Аналізуючи лексичне значення слова адміністрування доцільно звернутися до етимологічного тлумачення, у перекладі з латинської мови *administrare* означає керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність справи [26].

Таким чином, адміністрування це одна із головних функцій держави, яка полягає у організації структури підпорядкування органів державної влади та відповідного поділу роботи між ними щодо здійснення контролю обліку та аудиту платників податків та оперативне прийняття рішень з боку керівництва у вигляді прийняття наказів та розпоряджень.

Складовою частиною адміністрування суспільних відносин в загальному розумінні цього поняття виступає адміністрування податків і зборів, яке забезпечує функціонування механізму надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та до позабюджетних фондів.

У науковій літературі існують різні погляди щодо сутності поняття адміністрування податків і зборів. А. О. Селіванов вважає, що адміністрування податків це правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [27, с. 34].

Проте, вважаємо, що зазначене визначення звужує досліджувану категорію, оскільки погашення податкового боргу здійснюється внаслідок невиконання зобов'язань платника податків щодо сплати необхідних податків і зборів. Зокрема, під час адміністрування податків, контролюючий орган повинен першочергово забезпечити виконання обов'язку платника податків щодо сплати податків і зборів, і тільки у разі невиконання цього обов'язку, вчиняти дії щодо погашення податкового боргу з боку платника податків.

З іншого боку, С. П. Позняков, який розглядає адміністрування податків і зборів як управлінську діяльність публічно-правового характеру, яка здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їхньої компетенції та суб'єктів господарювання, щодо формування державних доходів із метою реалізації функцій податків, яка включає здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством із питань оподаткування [28, с. 98]⁶

Обґрунтовуючи свою позицію В. М. Мельник підкреслює, що адміністрування податків це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [29, с. 176]. Подібної думки дотримуються О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров та С. М. Попова, які під податковим адмініструванням розуміють сукупність норм (правил) методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [30, с. 33–34]⁶

О. В. Солдатенко звертає увагу, що це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування і обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контролюючої роботи, погашення податкового боргу, які

здійснюються відповідно до законодавчих та нормативно-правових актів [153, с. 18].

Вищезгадані науковці дотримують широкого підходу щодо визначення адміністрування податків і зборів і їх погляди співпадають у тому, що це управлінська діяльність державних органів щодо стягнення обов'язкових платежів з платників податків та застосування відповідних заходів відповідальності у разі їх несплати.

В. В. Барабанова дотримується іншого підходу при визначенні досліджуваної категорії і робить акцент на залученні суб'єктів господарювання до цього процесу. Таким чином, вона вважає, що адміністрування податків це не тільки управлінську діяльність публічно-правового характеру податкових і митних органів щодо формування державних доходів, а й суб'єктів господарювання з метою реалізації положень податкового кодексу [32, с. 12].

На законодавчому рівні цей термін закріплено у підпункті 14.1.1¹, пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, відповідно до якого, адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [16].

Досліджуючи питання адміністрування податків і зборів необхідно розглянути його механізм, який за думкою А. О. Беспалової складається з трьох елементів: 1) суб'єкт, яким виступають відповідні спеціально уповноважені державні органи та їхні посадові особи, що здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова); 2) об'єкт – податковий обов'язок платника податків. Тобто об'єктом є дії платника податків щодо використання свого податкового обов'язку, а не сам платник податків

(об'єктивна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова) [33, с. 15]⁶ Подібної думки дотримується Т.М. Кравцова, яка розглядає податкове адміністрування як системоутворюючий правовий інструмент оподаткування, який складається з таких елементів: 1) суб'єктів – органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики; 2) об'єкту, тобто сфери справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави; 3) адміністративної процедури, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, являє собою правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, та через який реалізуються численні прямі та зворотні зв'язки між суб'єктами та об'єктом [34, с. 66]⁶

Необхідно звернути увагу, що по різному визначається об'єкт адміністрування податків і зборів, з одного боку його визначають як дії платника податків, що спрямовані на виконання своїх обов'язків щодо сплати податків і зборів, а з іншого боку, об'єкт – це сама сфера сплати податків.

Таким чином, що при визначенні елементів механізму адміністрування податків, науковці висловлюють різні думки щодо елементів, з яких складається цей механізму.

Основними функціями адміністрування податків і зборів є фіскальна, яка і закріплює мету адміністрування, регулююча, яка реалізується під час виконання завдань державної політики і контрольна яка передбачає забезпечення своєчасності податкових надходжень до відповідних бюджетів та позабюджетних фондів. Поряд із цим, існують і похідні функції: аналітична, планування й прогнозування, організаційна, координаційна, управління ризиками, роз'яснювальна та консультативна, облікова, інформаційна, адміністрування заборгованості, юридичне супроводження, апеляційна, організаційно-розпорядча тощо [35, с. 16].

Реалізація функцій адміністрування податків і зборів відбувається під час податкового контролю, який складається з декількох етапів, зокрема з попереднього контролю, поточного контролю і наступного контролю.

До попереднього контролю відноситься реєстрація та облік платників податків. збір та обробка інформації про платників податків обслуговування платників податків. Поточний контроль передбачає облік платежів (податкові зобов'язання), обробку податкових декларацій та апеляційні процедури. Третій етап – наступний контроль включає в себе проведення камеральних перевірок, документальних виїзних і невиїзних перевірок, фактичних перевірок і погашення податкового боргу [35, с. 17].

В юридичній енциклопедії контроль розглядається як перевірка виконання законів, рішень тощо. Є однією з найважливіших функцій державного управління. За об'єктами, суб'єктами і сферами поділяється на державний, відомчий, надвідомчий, виробничий та ін. [7, с. 323].

З іншого боку, контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. При цьому, сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [36, с. 5].

Державний фінансовий контроль є частиною державного контролю та здійснюється на всіх етапах фінансової діяльності держави, зокрема під час збору необхідних податків, зборів та інших обов'язкових платежів, їх розподілу та перерозподілу та використання грошових коштів державних фондів.

Відповідно до положень статті 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII, здійснення державного фінансового контролю

забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [26].

Державний фінансовий контроль є різновидом фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [36, с. 6].

Як зазначають науковці, зарубіжний досвід показує, що проведення фінансового контролю органами державної податкової служби не тільки забезпечує надходження до бюджетів усіх рівнів, але й змінює психологію платників податків, дисциплінує їх поведінку. Адже кожен з них знає, що у випадку невиконання узгоджених зобов'язань буде застосовано фінансові санкції та ускладняться його подальші відносини з податківцями [37, с. 538].

Відповідно до чинного законодавства України, головними завданнями державного фінансового контролю є здійснення державного фінансового контролю за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів;
- правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань;
- ефективним використанням коштів і майна;
- станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування,

бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;

- за дотриманням бюджетного законодавства;
- за діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності [38].

Як зазначають науковці, фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності [36, с. 6].

За сферою фінансової діяльності фінансовий контроль поділяють на бюджетний, податковий, валютний, кредитний, страховий, інвестиційний тощо. [39, с. 220]

У наукових публікаціях звертається увага на те, що податковий контроль, як складова податкової системи, повинен вирішувати завдання щодо зменшення податкової заборгованості та легалізації усіх доходів учасників ринку [40, с. 483].

Як зазначає Р. Ю. Паславська, адміністрування податків – це діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, в першу чергу, на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин. Податковий контроль разом з податковим плануванням, обліком та регулюванням є основними елементами процесу адміністрування податків [41, с. 12].

М. П. Кучерявенко вважає, що податковий контроль являє собою різновид спеціального державного контролю, здійснюваного як діяльність податкових органів і їх посадових осіб із забезпечення законності, фінансової дисципліни й доцільності при мобілізації централізованих і децентралізованих грошових фондів і пов'язаних з ними матеріальних коштів [42, с. 316].

Відповідно до пункту 61.1 статті 61 Податкового кодексу України, податковий контроль це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [16].

Характеризуючи податковий контроль, М. П. Кучерявенко визначає його об'єктом переважно грошові відносини, що виникають при формуванні публічних грошових ресурсів. Предметом податкового контролю є, фактично, первинна документація (бухгалтерські звіти, кошториси, баланси тощо), що свідчить і підтверджує рух контрольованих грошових фондів, своєчасну й повну реалізацію податкового обов'язку [42, с. 318].

Відповідно до статті 62 Податкового кодексу України, податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку,

встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;

- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до статті 39 Податкового кодексу України [16].

Види податкового контролю в залежності від джерел поділяються на документальний і фактичний; в залежності від термінів на оперативний і періодичний.

Оперативний контроль є перевіркою, яка здійснюється в межах звітного періоду після закінчення контрольованої операції відповідно до її якісних і кількісних характеристик. Джерелами даних для оперативного контролю є планова, оперативно-технічна, статистична та бухгалтерська інформація.

Періодичний контроль – це перевірка за певний звітний період за даними планів, кошторисів, норм і нормативів первинних документів, звітів, записів в облікових регістрах, звітності та інших джерел. Завдання такої перевірки - встановити, чи дотримуються вимоги податкового законодавства, чи сплачуються податки своєчасно та в повній мірі, а також розкрити порушення і вжити заходів для їх усунення.

Документальний контроль являє собою перевірку під час якої зміст об'єкта, що перевіряється та його співвідношення регламентованому значенню визначаються на підставі даних, що містяться в документах (первинних і зведених).

Фактичний контроль полягає в установленні реального (справжнього) стану об'єкта за допомогою зважування, вимірювання, лабораторних аналізів тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, нематеріальні активи, готову продукцію. Фактичний і документальний контроль взаємопов'язані, а тому сукупне їх застосування дає змогу встановити справжній стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків [42, с. 157].

Таким чином, здійснення податкового контролю є складовою фінансового контролю, і пов'язано не лише з контролем за дотриманням податкового законодавства України, а й з аналізом надходження грошових коштів до державного та місцевого бюджетів при виконанні обов'язкових грошових зобов'язань платниками податків – фізичними та юридичними особами.

Ефективність податкового контролю значною мірою забезпечується належним рівнем організації та здійснення податкових перевірок та їх правової регламентації.

Досліджуючи особливості податкових перевірок, існують різні доктринальні визначення поняття податкової перевірки. Н. Ю. Пришва розглядає податкову перевірку як діяльність контролюючих органів щодо огляду та аналізу первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів на предмет дотримання платником порядку строків нарахування, утримання, сплати податків, інших податкових платежів та подачі податкової звітності [44, с. 109].

Також, у наукових публікаціях податкові перевірки визначаються як сукупність спеціальних прийомів податкового контролю, що застосовуються уповноваженими органами з метою встановлення достовірності і законності відображення об'єктів оподаткування і порядку сплати податків і зборів у бухгалтерській звітності та інших носіях інформації [45, с. 15–16].

Аналізуючи податкову перевірку як діяльність податкових органів (або, в деяких випадках, аудиторських, громадських організацій), М. П. Кучерявенко передбачає, що це діяльність з аналізу і дослідження первинної облікової і звітної документації, що пов'язана зі сплатою податкових платежів, з метою перевірки своєчасної і повної сплати податків і зборів, правильного ведення податкового обліку, обчислення сум податкових платежів, здійснення податкової звітності [12, с. 504].

Розглядаючи податкову перевірку як систему контрольних дій, Л. А. Савченко виокремлює для контролю окремі ділянки фінансово-

господарської чи адміністративно-розпорядчої діяльності відповідного об'єкта [46, с. 266–267].

При цьому, податкові перевірки є процедурними діями податкового органу з контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати (перерахування) податків (зборів).

В. А. Тимошенко вважає, що податкова перевірка це складова частина фінансових перевірок, у тому числі перевірок процедур господарської реєстрації і обліку платників податків, звітності і надходжень у бюджети платежів від платників податків, перевірок об'єктів, що підлягають оподаткуванню та інших сфер фінансово-господарської діяльності платників податків [47, с. 15].

Таким чином, необхідно зазначити, що погляди науковців є спільними щодо визначення основного завдання податкової перевірки, що полягає у аналізі та дослідженні правильності обчислення та сплати податкових платежів, а також ведення податкової звітності, та щодо здійснення податкової перевірки спеціальним державним органом, який має повноваження на здійснення таких контрольних дій.

Погоджуючись з зазначеними думками науковців, водночас вважаємо за доцільне конкретизувати визначення податкової перевірки як спеціальної форми податкового контролю, регламентовану нормативно-правовими актами, що включає комплекс заходів з перевірки правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також дотримання правил ведення фінансової документації вимогам чинного законодавства України, що проводиться уповноваженим контролюючим органом.

При цьому, об'єктом податкової перевірки є фінансово-господарська діяльність платника податків та дотримання при її здійсненні норм чинного законодавства України.

Предметом податкової перевірки є документи, які фіксують обчислення та сплату податків і зборів, та містять всі відомості про виконання грошових зобов'язань платником податків – фізичною або юридичною особою.

Крім цього, податкова перевірка складається з конкретних послідовних дій, кожна з яких відрізняється певними юридичними обов'язками та правами учасників податкової перевірки.

Науковці дотримуються різних підходів при визначенні етапів проведення податкової перевірки, зокрема, науковці розглядають її як процедуру починаючи від власне проведення податкової перевірки (від моменту початку перевірки до оформлення результатів податкової перевірки); оформлення результатів податкової перевірки; оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку; до перегляду результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку [45, с. 24]

Проте, дана класифікація на наш погляд, є неповною та не відображає всіх особливостей проведення податкової перевірки, зокрема сама податкова перевірка передбачає необхідність здійснення конкретних дій, зокрема витребування необхідних документів, перевірку та аналіз документації а також виявлення завищених або занижених грошових зобов'язань платника податків – фізичної або юридичної особи. Крім прав і обов'язків учасників на цьому етапі відповідні дії стосуються також застосування відповідних методик причому методики проведення різних перевірок можуть затверджуватися нормативно правовими актами контролюючих органів.

З іншого боку, Н. А. Маринів, наводить більш деталізовану класифікацію етапів проведення податкової перевірки, зокрема: 1) підготовка до проведення податкової перевірки (яка включає визначення підстав для її проведення, видання наказу керівника податкового органу про проведення позапланової виїзної перевірки, направлення платнику письмового запиту з питань, які потребують його пояснень та документального підтвердження; оформлення направлень на право проведення виїзної перевірки,

ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок та інше); 2) проведення безпосередньо перевірочних дій; 3) оформлення акту (про виявлені порушення вимог податкового та іншого законодавства суб'єктами господарювання) чи довідки (при не встановленні таких порушень) про проведення податкової перевірки; 4) підписання акту та розгляд заперечень платників податків до прийняття податкових повідомлень-рішень (рішень); 5) оформлення результатів податкової перевірки у вигляді прийняття податкових повідомлень-рішень про визначення податкових зобов'язань та застосування штрафних (фінансових) санкцій; 6) оскарження результатів податкової перевірки в позасудовому порядку (в порядку адміністративного оскарження); 7) перегляд результатів податкової перевірки за обставинами, що знов відкрилися, в позасудовому порядку; 8) оскарження результатів податкової перевірки в судовому порядку (з дотриманням строків апеляційного узгодження податкових зобов'язань) [48, с. 70].

Погоджуючись з наведеною вище класифікацією, разом з тим вважаємо за необхідне доповнити та удосконалити перший етап внесенням контролюючими органами запланованих податкових перевірок платників податків, а саме, фізичних та юридичних осіб, фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів до плану-графіку проведення документальних планових перевірок в зазначений законом строк для попереднього ознайомлення з таким графіком.

Податкові перевірки в наукових публікаціях класифікуються також за видами, що відрізняються юридичними обов'язками та діями уповноважених контролюючих органів.

Ю. В. Гаруст виділяє такі види податкових перевірок: камеральні, виїзні, комплексні, тематичні, тактичні, зустрічні, планові, позапланові, повторні, формальні та оперативні [49, с. 109].

Аналізуючи визначення видів податкових перевірок необхідно звернути увагу на класифікацію, запропоновану Н. А. Маринів та М. П. Кучерявенко, які поділяють податкові перевірки:

1) за обсягом контрольованих дії на комплексні, вибіркові, цільові або тематичні:

комплексна перевірка є дослідженням дій (бездіяльності) контрольованого суб'єкта за певний період з усіх питань і напрямів його діяльності, яка охоплює фінансово-господарську діяльність платника податків за період, що перевіряється, з усіх питань дотримання податкового законодавства. В ході комплексної перевірки фінансово-господарська діяльність контролюючого суб'єкта піддається всебічному аналізу з точки зору правильності обчислення і сплати всіх податків і зборів, які підлягають сплаті платником податків, що перевіряється [48, с. 104].

Як ми бачимо, комплексна перевірка є сукупністю дій уповноважених контрольних органів по здійсненню контролю щодо правомірності сплати усіх видів податків та аналізу усіх напрямів діяльності платника податків – фізичної або юридичної особи, за визначений проміжок часу.

Вибіркова перевірка це аналіз визначеного напрямку діяльності платника податків щодо правомірності та повноти сплати конкретного виду податків, наприклад податку на доходи фізичних осіб. Така перевірка може бути проведена як окремо, при цьому її результати оформлюються окремим актом, так і бути частиною комплексної податкової перевірки, в такому випадку її результати будуть відображені в акті комплексної перевірки.

Як зазначає М. П. Кучерявенко, цільова, або тематична перевірка виступає як перевірка окремого виду операцій або напрямку діяльності контрольованого суб'єкта. Ця перевірка проводиться щодо певного кола питань, або за одним напрямом діяльності. Результати цільових перевірок використовуються при здійсненні комплексних, вибіркового перевірок і відображаються у відповідних актах або оформлюються як додатки до актів цих перевірок [42, с. 324];

2) за повнотою охоплення контрольованих об'єктів податкові перевірки поділяються на суцільні та вибіркові:

суцільна перевірка є перевіркою, яка включає дослідження всіх документів, які містять відомості щодо реалізації податкового обов'язку платника податків, якого перевіряють. Такі перевірки є невід'ємною частиною в установах та організаціях для відновлення податкової звітності та обліку.

Водночас вибіркова перевірка припускає аналіз тільки частини документів, виділених за певним принципом. Вибіркова перевірка може перерости в суцільну, якщо в ході її проведення будуть виявлені недоліки, правопорушення, які можуть бути характерні для всього контрольованого об'єкта в цілому [42, с. 324–325];

3) залежно від характеру контрольованих показників податкові перевірки можна поділити на формальні і арифметичні:

формальна перевірка включає в себе перевірку наявності всіх встановлених законодавством форм звітності, зокрема документації, що підтверджує надання податкових пільг. Перевіряється наявність і чітке заповнення всіх необхідних реквізитів, передбачених законодавством. Окрім цього, під час формальної перевірки перевіряється також наявність підпису платника податків (керівника і головного бухгалтера).

Арифметична перевірка спрямована на дослідження правильності підрахунків і обчислень в облікових і звітних документах контрольованих суб'єктів [42, с. 330].

Необхідно зазначити, що під час арифметичної перевірки контролюється правильність підрахунку підсумкових сум в документації, як по горизонталі так і по вертикалі;

4) в залежності від місця проведення податкові перевірки поділяються на камеральні, виїзні і зустрічні:

відповідно до підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи

електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового [16].

При цьому, спеціальне рішення, або направлення керівника (заступника або уповноваженої особи), контролюючого органу на проведення камеральної перевірки є не обов'язковим. Вся податкова звітність платника податків підлягає перевірці під час такої перевірки. Проте, саме податкова декларація або уточнюючий розрахунок є підставою для проведення камеральної перевірки.

Як зазначає Ю. Ф. Кваша, камеральна перевірка має декілька призначень, зокрема:

- контроль за дотриманням платником податків нормативно-правових актів про податки і збори;
- виявлення і запобігання податковим правопорушенням;
- стягнення сум несплачених (не повністю сплачених) податків по виявлених правопорушеннях;
- притягнення винних осіб до відповідальності за здійснення податкових правопорушень;
- підготовка необхідної інформації для забезпечення раціонального відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок [44, с. 105].

Відповідно до чинного законодавства України, камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку може бути проведена лише протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем

граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання [16].

Важливо зазначити, що у разі встановлення порушень під час камеральної перевірки, складається акт у двох примірниках, реєструється у контролюючому органі за наявності підписів уповноважених осіб контролюючого органу, які проводили таку перевірку і надсилається для підписання платнику податків протягом трьох робочих днів.

Платник податків має законне право подати свої заперечення або додаткові документи у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 Податкового кодексу України, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом п'яти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акту. Такі заперечення або додаткові документи розглядаються контролюючим органом протягом семи робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 Податкового кодексу України [16].

При цьому платник податків має законне право брати участь у розгляді поданих заперечень або додаткових документів, попередньо зазначивши це у запереченні або у листі про надання додаткових документів.

Важливим елементом забезпечення правомірності розгляду поданих платником податків заперечень або додаткових документів є попередження його контролюючим органом про місце і час проведення такого розгляду. Таке повідомлення повинно бути надіслано платнику податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання він нього заперечень або листа про надання додаткових документів.

М. П. Кучерявенко, який наводить детальний перелік особливостей камеральної перевірки, зокрема:

- здійснення камеральної перевірки обумовлено обов'язками працівників контролюючих органів;
- проводиться за місцем перебування контролюючого органу;
- її проведення не вимагає спеціального рішення посадової особи контролюючого органу, здійснюється, фактично, автоматично при наданні зобов'язаними особами відомостей контролюючому органу;
- проводиться виходячи з документів і відомостей що є в наявності в контролюючих органів;
- до ухвалення рішення в зобов'язаній особі можуть бути витребувані пояснення, додаткові документи й відомості [42, с. 326].

Наступним видом податкової перевірки є виїзна, яка здійснюється за місцем перебування платника податків або об'єкта податкового контролю на підставі даних податкових декларацій і існуючих у податкових органах документів і відомостей про діяльність і майно платника податків і зборів, а також отриманих у нього документів і відомостей [12, с. 326].

За загальним правилом, інформація про проведення виїзної податкової перевірки міститься у відкритих інформаційних джерелах, для реалізації права платника податків на ознайомлення з графіком проведення і підготовки до такої перевірки.

Аналізуючи висновки науковців щодо виїзних податкових перевірок, важливо виділити основні завдання такої перевірки:

- всебічне дослідження обставин фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб'єкта, які мають значення для формування висновків щодо правильності обчислення, а також повноти и своєчасності сплати до бюджетів встановлених податків і зборів;
- виявлення невідповідності в змісті досліджуваних документів, фактів порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, складання звітності і податкових декларацій;
- аналіз впливу виявлених порушень на формування податкової бази з різних видів податків і зборів;

- формування доказової бази по фактах виявлення податкових правопорушень і забезпечення документального відображення цих порушень;
- донарахування сум податків і зборів, не сплачених повністю або частково в результаті заниження платником податків податкової бази або неправильного обчислення податків;
- формування пропозицій по усуненню розкритих порушень і залученню платників податків до відповідальності за здійснення податкових правопорушень [48, с. 129–130].

Зустрічна податкова перевірка є частиною камеральної або виїзної і полягає у порівнянні відомостей, що документально підтверджені, про діяльність суб'єктів які перевіряються з відомостями, які закріплені в документах контрагента. При цьому, зустрічна податкова перевірка є лише частиною врегульованих законодавством видів податкових перевірок, а не окремим видом податкової перевірки.

Необхідно звернути увагу, що відповідно до Податкового кодексу України, зустрічні перевірки визначаються як зустрічні звірки та не відносяться законодавством до окремого виду податкових перевірок. Зустрічні звірки не є перевітками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України;

5) залежно від періодичності проведення податкові перевірки поділяються на планові та позапланові:

як зазначає М. П. Кучерявенко, планова перевірка являє собою податкову перевірку, здійснювану відповідно до плану діяльності контролюючого органу [42, с. 327].

Планування контролюючими органами перевірок платників податків полягає у формуванні плану-графіку для фізичних та юридичних осіб, фінансових установ, постійних представництв та представництв нерезидентів в наступному періоді, враховуючи терміни та наявність кадрових ресурсів для проведення такої перевірки.

При цьому на формування плану-графіку планових перевірок впливає наявність ризику щодо несплати обов'язкових податків та зборів або порушення чинного законодавства України платником податків.

Відповідно до чинного законодавства України, план-графік документальних планових перевірок на поточний рік оприлюднюється на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, до 25 грудня року, що передує року, в якому будуть проводитися такі документальні планові перевірки. Внесення змін до плану-графіка проведення документальних планових перевірок на поточний рік допускається не частіше одного разу в першому та одного разу в другому кварталі такого року, крім випадків коли зміни пов'язані із змінами найменування платника податків, що вже був включений до плану-графіка, та/або виправлення технічних помилок. Строки проведення планової перевірки чітко визначені законодавством і, за загальним правилом, не повинні перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів [16].

Невиїзна податкова перевірка відповідно до законодавства України, має місце лише у тих випадках, коли:

- отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення;
- платником податків не подано в установленій законом строк податкову декларацію, розрахунки, звітність для податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до пунктом 39.4 статті 39 Податкового кодексу України, якщо їх подання передбачено законом;

- платником податків подано контролюючому органу уточнюючий розрахунок з відповідного податку за період, який перевірявся контролюючим органом;

- виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;

- платником податків подано в установленому порядку контролюючому органу заперечення до акта перевірки, або скаргу на прийняте за її результатами податкове повідомлення-рішення, в яких вимагається повний або частковий перегляд результатів відповідної перевірки або скасування прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення;

- розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, у тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків;

- платником подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, за наявності підстав для перевірки або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень;

- щодо платника податку подано скаргу:

- у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів,

додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації;

- у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки»;

- неподання платником податків або подання з порушенням законодавчих вимог звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації;

- виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне або спирт етиловий;

- платником податків не надано для проведення зустрічної звірки інформацію, визначену у запиті контролюючого органу, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту;

- платником податку подано заяву про проведення перевірки до поданої заявки на поповнення обсягів залишку пального відповідно;

- контролюючим органом після проведення документальної планової перевірки або документальної позапланової перевірки отримано інформацію та/або документи від іноземних державних органів, які стосуються питань, що були охоплені під час попередніх перевірок платника податків та свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи;

- у разі отримання інформації, що свідчить про ведення нерезидентом господарської діяльності через постійне представництво на території України [16].

Таким чином, позапланова перевірка може здійснюватися уповноваженим органом у разі виникнення вичерпного переліку підстав, який закріплений у чинному законодавстві України.

Відповідно до підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [16].

При цьому, законодавець поділяє документальні податкові перевірки на: 1) документальну виїзну перевірку, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка; 2) документальну невиїзну перевірку, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу; 3) документальну планову перевірку, яка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок; 4) документальну позапланову перевірку, яка не

передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з підстав, визначених Податковим кодексом України [16].

Окремо закріплене поняття фактичної перевірки, яка, відповідно до підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [16].

Важливо зазначити, що фактична перевірка може бути проведена лише у разі виникнення матеріальних підстав для такої перевірки, вичерпний перелік яких наведений у чинному законодавстві України, зокрема:

- у разі коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, та інших документів;

- письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

- неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації [16].

З урахуванням підстав для проведення фактичної перевірки платників податків, термін проведення такої перевірки не має перевищувати 10 діб. Проте, цей строк може бути продовжений не більше ніж на 5 діб за рішенням керівника контролюючого органу уповноваженого на здійснення такої перевірки.

Отже, можна зробити висновок, що законодавчо закріплених видів податкових перевірок науковцями визначаються критерії їх класифікації, які також включають місце проведення (за яким податкові перевірки поділяються на камеральні, виїзні, невиїзні та зустрічні) та періодичність (за яким податкові перевірки поділяються планові та позапланові).

У зв'язку з поширенням коронавірусного захворювання (COVID-19) в Україні було введено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок. Поряд з цим, в той період законодавством було передбачено можливість проведення камеральних перевірок податкової звітності під час карантину.

Відповідно до пункту 52² підрозділу 10, розділу XX Податкового кодексу України, запроваджено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня 2020 по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України COVID-19.

При цьому, податковий мораторій не поширювався на такі види перевірок: камеральні перевірки; документальні позапланові перевірки у разі якщо платником податків подано декларацію, в якій заявлено до відшкодування з бюджету податок на додану вартість, та/або з від'ємним значенням з податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. гривень; фактичні перевірки в частині порушення вимог законодавства в частині: обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; цільового використання пального та спирту етилового платниками податків; обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками; здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального [50].

Таким чином, введення мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок під час розповсюдження коронавірусного захворювання в Україні надало платникам податків додаткові можливості щодо оптимального режиму ведення своєї діяльності не порушуючи норми чинного законодавства України та сплачувати всі необхідні податки та збори вчасно, не привертаючи уваги контролюючих органів.

У зв'язку з військовою агресією рф проти України, що була розпочата ще у 2014 році шляхом анексії Автономної Республіки Крим та широкомасштабним вторгненням військ рф в Україну 24 лютого 2022 року було введено воєнний стан [51]. При цьому, воєнний стан має дві особливості які виражені в ознаках організаційно-суб'єктної забезпеченості (крім чинних органів виконавчої влади створюється новий орган – військова адміністрація) певних демократичних процедур, зміцнення ієрархічності та єдиноначальності органів державної влади [52, с. 83].

Аналізуючи повноваження військових адміністрацій Н. К. Ісаєва зазначає, що навіть при закріпленні великого кола їх повноважень в бюджетно-фінансовій сфері під час дії воєнного стану, питання щодо запровадження місцевих податків та зборів та надання пільг по них певним категоріям платників вирішуються воєнними адміністраціями лише у випадках, якщо рішення по цих питаннях не прийняте відповідною місцевою радою [53, с. 140].

Крім прийняття окремого закону про воєнний стан, були внесені зміни до підпункту 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України стосовно обмеження на проведення документальних перевірок під час дії воєнного, надзвичайного стану. З 24 лютого 2022 року було встановлено мораторій на проведення документальних планових та позапланових перевірок, та визначено що податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються.

Протягом 2022 року поступово відновлювалось проведення документальних позапланових перевірок, зокрема з 25 листопада 2022 року

перелік перевірок було дозволено проведення документальних позапланових перевірок що здійснюються за зверненням платника податків та/або з підстав, визначених підпунктами 78.1.2 (в частині контролю за трансфертним ціноутворенням), 78.1.5, 78.1.7, 78.1.8, 78.1.12, 78.1.14-78.1.16, 78.1.21 та 78.1.22 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України [16].

Запровадження дії часткового мораторію на проведення перевірок під час воєнного, надзвичайного стану, у зв'язку з військовою агресією РФ проти України, вплинуло на кількість проведених перевірок та надходження коштів до бюджету. У 2022 році уповноваженими підрозділами Державної податкової служби України проведено 160 документальних перевірок, з них: планові – 13, позапланові – 147. У 2021 році підрозділами Державної податкової служби України було проведено 217 документальних перевірок, з них: планові – 39, позапланові – 178.

Таким чином, порівняно з 2021 роком, загальна кількість перевірок зменшилась на 26 відсотків, при цьому скорочення відбулось і по видам перевірок, що слугує підтвердження зниження адміністративного тиску на платників податків та підвищення ефективності контрольних заходів уповноважених осіб Державної податкової служби України.

Аналізуючи особливості різних видів податкових перевірок та їх правову регламентацію необхідно звернути увагу, що в процесі імплементації міжнародних стандартів в законодавство України в цілому і в податкове законодавство зокрема, з'являються нові методи податкового контролю які мають специфічні особливості.

Зокрема це стосується трансферний моніторингу, який є особливим методом податкового контролю за трансфертним ціноутворенням в Україні. У науковій літературі можна знайти різні визначення поняття трансфертного ціноутворення, зокрема одні науковці вважають, що трансфертне ціноутворення полягає в маніпулюванні витратами, доходами і витратами в угодах між «пов'язаними» (related) особами способом, відмінним від тих, які були б використані в операціях, здійснених на нормальних ринкових умовах,

з метою отримання податкової вигоди (tax benefit) [21, с. 313]. З іншого боку, трансфертне ціноутворення становить собою процес встановлення трансфертної ціни, яка завжди прив'язана до конкретного товару (послуги) і суб'єкту, який цей товар (послугу) продає / купує. Практично в будь-якій організації існує обмін напівфабрикатами (послугами) між окремими підрозділами. Трансфертне ціноутворення як система являє собою сукупність елементів (центрів відповідальності) і зв'язків між ними (трансферна ціна) [19].

Основними матеріальними цілями трансфертного ціноутворення науковці вважають:

- система трансфертного ціноутворення повинна мотивувати керівників підрозділів суб'єктів господарської діяльності до прийняття ефективних рішень. Це можливо у разі, якщо керівники будуть прагнути збільшити прибуток свого підрозділу суб'єкта господарювання, збільшуючи при цьому прибуток всієї компанії;

- рішення про розмір трансфертних цін повинні відображатися на прибутковості підрозділів і являти собою обґрунтований критерій виміру діяльності підрозділу, бо при передачі товарів або наданні послуг доходи одного підрозділу перетворюються в витрати іншого.

- система трансфертного ціноутворення не повинна порушувати автономію підрозділів. Неприпустимо наділяти керівників додатковою відповідальністю і в той же час централізовано призначати внутрішні ціни [54, с. 235].

Особливістю моніторингу за трансфертним ціноутворенням є перевірка повноти і своєчасності оподаткування прибутку транснаціональних компаній, які мають відокремлені підрозділи в різних юрисдикціях. Основним принципом трансфертного ціноутворення, за яким провадиться діяльність і оподатковується прибуток транснаціональних корпорацій є принцип «втягнутої руки» (arm's length principle), що визначається Керівництвом Організації економічної співпраці та розвитку, як принцип

оподаткування взаємозалежних компаній, згідно з яким розрахунок податкових зобов'язань робиться ґрунтуючись на ринкових цінах за угодами між пов'язаними платниками податків, начебто компанії були не пов'язані.

Відповідно до підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 Податкового кодексу України, податковий контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» здійснюється шляхом моніторингу контрольованих операцій, опитування з питань трансфертного ціноутворення та проведення перевірок з питань дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» [16].

При цьому, нормативно-правовими актами визначені основні цілі трансфертного моніторингу, як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням:

- встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;
- виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- виявлення ризиків відсутності розумної економічної причини (ділової мети);
- проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), звітів у розрізі країн міжнародної групи компаній, повідомлень про участь у міжнародній групі компаній, додаткової інформації та/або обґрунтування, наданих платником податків на запит центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику [55].

Моніторинг трансфертного ціноутворення, як особливий вид податкового контролю є новим для українського законодавства. І на сьогодні, трансфертний моніторинг провадиться з урахуванням міжнародних стандартів, які були імplementовані в українське законодавство, тому

напрацювання відповідного досвіду його проведення в Україні буде об'єктивно вимагати врахування особливостей здійснення господарської діяльності в Україні.

Разом з тим, науковці справедливо виділяють трансфертний моніторинг який є окремим видом податкового контролю та не охоплюється загальноприйнятою класифікацією податкових перевірок оскільки має певні особливості, які відрізняють його здійснення від особливостей здійснення різних видів податкових перевірок регламентованих податковим кодексом України.

1.3 Загальна характеристика правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок

Належний рівень нормативно-правового регулювання є головним критерієм ефективного функціонування суспільних відносин у сфері оподаткування. Податкові правовідносини динамічно розвиваються та змінюються в залежності від суспільних потреб, що вимагає постійного вдосконалення форм та методів правового впливу держави.

Правове регулювання податкових відносин визначається загальними характеристиками правового регулювання та має певні особливості, зумовлені особливостями податкових відносин.

Серед науковців існують різні погляди щодо визначення поняття правового регулювання. П. М. Рабінович розглядає правове регулювання як здійснюваний державою за допомогою всіх юридичних засобів владний вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування, закріплення, охорони і розвитку [56, с. 44]. З цією думкою погоджується Ю. Б. Іванов, який вважає, що податкове регулювання це свідомий, активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за

допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів [57, с. 43]. О. В. Дьяченко, правове регулювання розуміє як механізм імперативно-нормативного упорядкування й організації діяльності суб'єктів та об'єктів управління й формування сталого порядку функціонування. Тривалість циклу послідовно здійснюваних дій, спонукання суб'єктів права діяти самостійно, здійснювати свої права та виконувати обов'язки в рамках установлених режимів і процедур, забезпечення стабільності їх функціонування – такими є призначення й прояв цього регулювання [58, с. 158].

На думку І. П. Голосніченка правове регулювання є частиною правового впливу, його особливий порядок, що відзначається підвищеною чіткістю нормативної регламентації [59, с. 89]. О. Ф. Скакун вважає, що правове регулювання – це здійснюване державою за допомогою права і сукупності правових засобів упорядкування суспільних відносин, їх юридичне закріплення, охорона і розвиток [60, с. 488].

Грунтовне дослідження було зроблене І. М. Шопіною, яка розглядає правове регулювання у різних аспектах. В інструментальному аспекті: 1) виходячи з теорії природного права, правове регулювання – це частина (елемент) правового впливу держави на суспільні відносини за допомогою специфічних правових засобів (норм права, правовідносин, актів реалізації права) з метою упорядкування, закріплення, охорони і розвитку суспільних відносин; 2) виходячи з теорії позитивного права, правове регулювання – нормативно-організаційний вплив на суспільні відносини, що здійснюються як за допомогою спеціальних правових засобів, так і завдяки іншим правовим явищам, до яких належать правосвідомість, правова культура, принципи права. В інституційному аспекті правове регулювання – це процес, наслідками якого є здійснення цілеспрямованого правового впливу держави на суспільні відносини. У нормативно-юридичному аспекті правове регулювання – це здійснюване за допомогою спеціальних юридичних засобів упорядкування суспільних відносин, що включає їх юридичне закріплення,

охорону, контроль за їх стабільністю та відновлення у випадку порушення. У діяльнісному аспекті правове регулювання – це діяльність держави, її органів і посадових осіб, а також уповноважених на те громадських організацій щодо встановлення обов'язкових для виконання юридичних норм (правил) поведінки та застосування державного примусу до правопорушників з метою досягнення стабільного правопорядку в суспільстві [62, с. 1059].

Подібної думки дотримується Є. В. Білозьоров, який підкреслює, що правове регулювання з телеологічної точки зору – це цілеспрямований текстуальний (інформаційно-ціннісний) правовий вплив на суб'єктів права; у функціональному розумінні – це орієнтування поведінки суб'єктів права на норми права; з феноменологічних позицій починається з елементарного акту екстерналізації – прояву активності людини як такої. Внаслідок чого відбуваються зміни в оточуючому середовищі, а зовнішня активність відображається в певній формі; з комунікативного підходу – це складний і багатофакторний процес упорядкування інформаційного обміну, який здійснюється учасниками правової комунікації [62, с. 256].

Не можливо не погодитись із дефініцією А. Т. Комзюка, який визначає правове регулювання як специфічний вплив, який здійснюється правом як особливим нормативним інституційним регулятором. При цьому правове регулювання має цілеспрямований, організаційний, результативний характер і здійснюється за допомогою цілісної системи засобів, що реально виражають саму матерію права як нормативного інституту утворення – регулятора [63, с. 47]. О. В. Петришин вважає, що правове регулювання це процес дії за допомогою правових норм та інших юридичних засобів на поведінку людей з метою упорядкування, охорони та розвитку суспільних відносин [64, с. 404].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що правове регулювання є комплексним поняттям яке поєднує у собі нормативно-правовий вплив держави на суспільні відносини з метою встановлення обов'язкових правил поведінки для суб'єктів цих правовідносин і застосування контрольних

заходів у випадку порушення законодавства, з метою збереження стабільності у державі.

Під предметом правового регулювання науковці розуміють конкретні суспільні відносини, що потребують урегулювання саме нормами права, а не іншими соціальними нормами. Йому властиві такі ознаки: 1) це мають бути соціальні відносини, іншими словами відносини між людьми, оскільки право не регулює наприклад процесів, які можуть протікати в природі; 2) це відносини, які мають носити свідомий характер. Тобто суб'єкти, вступаючи в такі відносини, повинні розуміти свої дії та керувати ними, а не діяти у стані гіпнозу, фізичного чи психічного примусу; 3) це найбільш важливі суспільні відносини для конкретної людини, групи людей чи суспільства в цілому; 4) це відносини, які можуть бути врегульовані саме нормами права, а не іншими соціальними регуляторами, що зайвий раз підкреслює їх важливість і значущість [62, с. 256–257].

Таким чином, предмет правового регулювання полягає у координації діяльності законодавчих органів держави щодо розроблення норм права із зазначенням юридичних засобів забезпечення їх виконання.

При цьому, методи правового регулювання визначаються як обумовлені предметом правового регулювання різні прийоми, способи, засоби впливу права на суспільні відносини [62, с. 257]. Науковці поділяють методи правового регулювання на імперативний та диспозитивний. Імперативний метод застосовується для впливу на відносини, які ґрунтуються на основах влади та підпорядкування їх суб'єктів. Він є характерним для публічних галузей права, наприклад для адміністративного, фінансового, конституційного, кримінально-виконавчого права, вбирає в себе метод заборони, метод владних приписів (субординації) і метод зобов'язання. У свою чергу диспозитивний метод – це засіб регулювання відносин між рівноправними учасниками правовідносин. Він надає можливість сторонам самостійно вирішувати питання про форму своїх взаємовідносин,

урегульованих нормами права. Цей метод застосовується у сфері дії галузей приватного права (наприклад цивільного, сімейного права) [62, с. 257].

До забезпечуючих засобів виконання положень нормативно-правових актів належать способи правового регулювання. О. Ф. Скакун підкреслює, що способи правового регулювання це такі складові елементи впорядкованих суспільних відносин: дозволяння, зобов'язання (веління), заборона. Дозволяння – це надання особі права на свої власні активні дії (роби, як вважаєш за потрібне). Дозволяння превалює в основному в галузях, які належать до приватного права. Зобов'язування (веління) – покладання на особу обов'язку активної поведінки (роби тільки так) наприклад, обов'язок забезпечення обвинуваченому права на захист. Заборона – це покладання на особу обов'язку утримуватися від вчинення дій певного роду (тільки так не роби), наприклад, заборона національної чи расової переваги одних народів над іншими [60, с. 496].

З іншого боку, деякі науковці до способів правового регулювання відносять дозволи, заборони та зобов'язання. Зокрема, дозвіл це надання суб'єктові права на здійснення певних діянь. Прикладом здійснення правового регулювання за допомогою дозволу може бути будь-яка правова норма, що надає суб'єктові права на одержання тих або інших благ, наприклад права на отримання пенсії. Зобов'язання – юридично закріплена необхідність певної поведінки в тих чи інших умовах, обставинах. Наприклад, покладення обов'язку забезпечення обвинуваченому права на захист, обов'язок своєчасного виконання договірних зобов'язань. Заборона це юридична необхідність утримуватися від певної поведінки [62, с. 259].

У науковій літературі існують допоміжні способи правового регулювання, це зокрема: примус, заохочення, надання пільг, рекомендації, покарання (не мають самостійного інструментального значення й застосовуються разом з основними способами правового регулювання для посилення або оптимізації їхньої дії) [65, с. 279]. При цьому, як зазначає К. Г. Волинка, усі способи правового регулювання обумовлені функціями

права: регулятивно-динамічною – дозвіл і зобов'язання; регулятивно-статичною – заборона [66, с. 106].

Ключову роль у реалізації правового регулювання податкових правовідносин займає механізм правового регулювання, складовими частинами якого є способи правового регулювання. Забезпечення якісної регламентації суспільних відносин у сфері оподаткування досягається комплексно – за допомогою використання механізму правового регулювання та його складових.

Як вважає М. В. Цвік, правове регулювання ґрунтується на складній взаємодії майже всіх правових явищ: правової свідомості принципів права, правових норм, актів їхнього тлумачення і застосування, юридичних фактів, правових відносин, суб'єктивних юридичних прав і обов'язків, актів реалізації юридичних норм, правової культури, законності та інших. Для відображення характеру зв'язків між цими явищами, що виступають як своєрідні засоби (форми) вирішення завдань правового регулювання, висвітлення функціонального призначення кожного з них у цьому процесі, у правознавстві використовується така категорія, як механізм правового регулювання. Тому механізм правового регулювання, може бути визначено як система послідовно організованих юридичних засобів (явищ), за допомогою яких досягаються цілі правового регулювання [64, с. 413].

Ю. А. Ведерніков та А. В. Папірна розглядають механізм правового регулювання як узяту в сукупності систему правових засобів, за допомогою яких здійснюється правове регулювання суспільних відносин. За допомогою цієї системи правих засобів, способів і форм, нормативність права переводиться у впорядкованість суспільних відносин, задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок [67, с. 304]. Як вважає О. Ф. Скакун, механізм правового регулювання це узяті в єдності система правових засобів, способів і форм, за допомогою яких нормативність права переводиться в упорядкованість суспільних відносин,

задовольняються інтереси суб'єктів права, встановлюється і забезпечується правопорядок («належне» у праві стає «сущим») [60, с. 498].

Інші науковці визначають механізм правового регулювання як сукупність правових засобів, яка узята в єдності, за допомогою яких держава здійснює правовий вплив на конкретні суспільні відносини з метою їх упорядкування та розвитку. До основних ознак науковці відносять: правове регулювання та його механізм є складовою соціального регулювання; є певною системою взаємодіючих між собою елементів, серед яких виокремлюють правові засоби (норма, суб'єктивні права та юридичні обов'язки тощо), способи (дозволи, заборони і зобов'язання) та форми (дотримання, виконання і використання); забезпечує регулювання суспільних відносин, тобто є динамічною частиною правової системи; має цілеспрямований і результативний характер [68, с. 343].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що серед науковців відсутній єдиний підхід до визначення поняття механізм правового регулювання, що свідчить про комплексність та неоднозначність зазначеної категорії. Проте, переважна більшість вчених погоджуються із тим, що механізм правового регулювання являє собою складну систему елементів, які забезпечують реалізацію правового регулювання податкових правовідносин за допомогою їх взаємодії.

До елементів механізму правового регулювання можна віднести:

– принципи права – це найбільш загальні та стабільні засади, що сприяють утвердженню, забезпеченню і захисту суспільних цінностей, виражають сутність права та визначають напрями його подальшого розвитку. До основоположних принципів права належить принцип справедливості, принцип свободи, принцип рівності, принцип гуманізму та інші загальні принципи (принцип верховенства права, принцип правової визначеності, принцип пропорційності, принцип добросовісності, принцип розумності, міжгалузеві принципи права) [62, с. 123];

– норма права – це особливий вид соціальних правил поведінки загального характеру, що встановлені, визнані чи санкціоновані компетентним органом держави або в іншому, передбаченому нею порядку, які мають загальнообов'язкову силу, регулюють суспільні відносини в інтересах громадян і суспільства, виражаються публічно у формально-визначених приписах, як правило, в письмовій формі та передбачають можливість застосування державно-примусових заходів, включаючи відповідальність перед державою в разі порушення цих норм з метою їх підтримання та неухильного виконання [69, с. 310]. Проте, Є. О. Гіда характеризує норму права як первинний елемент і нормативну основу механізму правового регулювання. Науковець зазначає, що норма права являє собою загальне обов'язкове правило (модель) поведінки, яке встановлює для суб'єкта як можливий варіант поведінки (суб'єктивні юридичні права), так і необхідний варіант поведінки (суб'єктивні юридичні обов'язки або заборони). Специфічне завдання норми права в механізмі правового регулювання полягає в тому, щоб визначити загальне коло людей, на які вона поширює свою дію; встановити зміст суспільних відносин (зміст поведінки суб'єкта), а також об'єкти правовідносин; визначити обставини, в яких особа повинна керуватися цим правилом поведінки; розкрити саме правило поведінки вказівкою на права і обов'язки учасників відносин, що регулюються, характер їх зв'язку між собою, а також державно-примусові заходи, що застосовується до осіб у разі невиконання ними юридичних обов'язків [62, с. 262]:

– нормативно-правовий акт на думку Р. А. Ромашова, це письмовий документ, який прийнятий від імені держави компетентними державними органами та уповноваженими суб'єктами у порядку встановленої державою процедури, містить правила поведінки загального характеру, поширює регулятивно-охоронний вплив на неперсоніфіковане коло суб'єктів та спрямований на врегулювання типових суспільних відносин [70, с. 122]. З іншого боку, Л. Л. Богачова вважає, що нормативно-

правовий акт це офіційний документ, ухвалений уповноваженими суб'єктами нормотворчості у визначеній формі і порядку, який встановлює (змінює, доповнює, скасовує) правові норм з метою регулювання суспільних відносин [71, с. 195]. Як зазначають науковці, призначення цього елементу механізму правового регулювання загалом так і вирішення податкового спору зокрема, полягає у тому, щоб по-перше, забезпечити об'єктивізацію правових норм – саме завдяки нормативно-правовим актам останні (тобто правові норми) існують як об'єктивна реальність, у зв'язку з чим, перші є джерелом других; по-друге, забезпечити належну організацію, систематизацію правових приписів; по-третє, визначити юридичну силу та ієрархію правових норм [60, с. 262];

– правовідносини – необхідний елемент механізму правового регулювання, важлива ступінь здійснення програм, закладених у нормах права. У правовідносинах індивідуалізуються положення відповідної правової норм, конкретизуються суб'єктивні юридичні права і обов'язки певних суб'єктів, їх повноваження і юридична відповідальність. При цьому правовідносини виконують такі функції у механізмі правового регулювання: визначають конкретне коло осіб, на яких поширюється дія норм права в певний момент; закріплюють конкретну поведінку, якої повинні або можуть додержуватися особи; слугують умовою для можливого приведення в дію спеціальних юридичних засобів (прокуратурою, судом, поліцією) з метою забезпечення суб'єктивних прав, обов'язків, відповідальності. Таким чином, правовідносини в механізмі правового регулювання – це засіб «переведення» загальних правил норм права у площину суб'єктивних прав і обов'язків для певних суб'єктів [62, с. 263];

– юридичний факт – це конкретні соціальні обставини, які мають значення для суб'єкта права у зв'язку з реалізацією його потреб та інтересу, властивості яких описано в нормі права як знання про умови, що викликають юридичні наслідки [62, с. 263]. На думку І. М. Потапчука, роль юридичних фактів у механізмі правового регулювання визначається тим, «що вони є

елементами, які приводять у дію норми права» та за допомогою юридичних фактів «норма податкового права набуває конкретизації». При цьому головним завданням законодавця є «введення до сфери оподаткування таких соціальних фактів, які б відповідали сучасним потребам системи оподаткування» [72, с. 99]. М. В. Міляков вважає юридичний факт юридично значущою дією, подією або правовим станом, що «несе за собою юридичний наслідок у вигляді обов'язку зі сплати податку» та вказує, що «деякі юридичні факти встановлюють, змінюють або припиняють податкові правовідносини», що «стосується як суб'єктів правовідносин, так і змісту їх прав та обов'язків» [17, с. 144]. Таким чином, юридичний факт є практичною складовою механізму правового регулювання, за допомогою чого механізм починає діяти у конкретних суспільних відносинах;

– акти безпосередньої реалізації прав і обов'язків – це фактична поведінка суб'єктів правовідносин, пов'язана зі здійсненням (реалізацією) своїх прав і обов'язків. Визначені акти використовуються у таких випадках: 1) коли самі норми права передбачають, що індивідуалізація прав і обов'язків здійснюється органами держави, посадовими особами, а не учасниками відносин. Так, нормами про порядок надання відпусток робітникам і службовцям передбачається, що відпустка конкретній особі надається згідно з наказом адміністрації; 2) коли суб'єкти відносин, що регулюються, поводяться протиправно – порушують права, не виконують обов'язки. У цьому разі актом застосування норм права індивідуалізується юридична відповідальність, передбачена нормами права за їх порушення, тобто встановлюється персональна відповідальність порушників [60, с. 502–503];

– юридична відповідальність, на думку О. В. Зайчука та Н. М. Оніщенко є одним із примусових засобів, що застосовуються від імені держави. Особливістю відповідальності як примусового засобу впливу є те, що вона застосовується від імені держави державними органами, має правовий характер, здійснюється у визначених законом формах та на законних підставах [68, с. 490]. Таким чином, юридична відповідальність

забезпечує захист публічних інтересів суспільства шляхом закріплення обов'язку правопорушника понести законодавчо визначене покарання за результатами вчинення неправомірних дій.

Важливо зазначити, що поряд із розглянутими елементами механізму правового регулювання, які формують його основу, науковці виділяють також додаткові, а саме: тлумачення норм права, правову свідомість, законність, правову культуру, правомірну поведінку та протиправну поведінку.

Аналіз елементів механізму правового регулювання надає можливість зробити висновок, що забезпечення реалізації правового регулювання здійснюється за допомогою взаємодії комплексу складових елементів механізму, які регулюють різні категорії суспільних відносин.

Особливості здійснення правового регулювання податкових відносин визначаються особливою категоричністю імперативного методу регулювання державою відносин у фінансовій сфері в цілому і у податковій сфері зокрема.

Законодавство України, що регулює податкові правовідносини у частині повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкової перевірки, складається із великої кількості розгалужених нормативно-правових актів різної юридичної сили, головними серед яких є: Конституція України, міжнародні нормативно-правові акти, кодифіковані нормативно-правові акти, серед яких: Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Кодекс адміністративного судочинства України, Кодекс про адміністративні правопорушення, Бюджетний кодекс України, закони та постанови Верховної Ради України; підзаконні нормативно-правові акти, а саме: укази Президента України, накази та інструкції керівників міністерств, державних комітетів (відомств) України та інших центральних органів виконавчої влади, акти (розпорядження) місцевих державних адміністрацій, накази та інструкції адміністрації підприємств, установ, організацій; рішення Конституційного

суду України, рішення Верховного суду та рішення судів загальної юрисдикції.

У наукових джерелах адміністративно-правове регулювання податкових відносин визначається як сукупність взаємопов'язаних груп нормативних актів різної юридичної сили: конституційного, законодавчого та підзаконного [73, с. 68].

Нормативно-правові акти можна класифікувати за різними критеріями: 1) за юридичною силою – на закони (акти вищої юридичної сили) і підзаконні акти (акти, видані на підставі закону); 2) за суб'єктами нормотворчості – на нормативні акти, прийняті народом, главою держави, органами законодавчої, виконавчої влади, органами місцевого самоврядування та ін.; 3) за формою – на закони, укази, постанови, рішення, накази, розпорядження тощо; 4) за часом дії – на постійні (мають необмежену в часі дію) і тимчасові (діють певний проміжок часу) акти; 5) за сферою дії – на акти, що поширюються на всю територію держави, і акти територіально обмеженої дії; 6) за колом осіб – на акти загальної дії, що поширюються на всіх суб'єктів права, акти спеціальної дії, розраховані на певне коло осіб, які мають спеціальний статус, та акти виняткової дії, що встановлюють винятки із загальних правил для обмеженого кола осіб [71, с. 197].

В контексті дослідження нормативно-правових актів, які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування, в першу чергу, необхідно звернути увагу на Основний Закон держави, який має вищу юридичну силу – Конституцію України, котра є основним регулятором податкових відносин і джерелом податкового права; містить загальні правила, що застосовуються в податкових правовідносинах, і дія її норм має податково-правову спрямованість, її норми мають установчий характер і саме встановлення обов'язку сплачувати податки і збори є підставою виникнення податкових правовідносин [74].

Конституція України закріплює один із головних обов'язків кожної людини і громадянина у сфері оподаткування – обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах визначених законодавством, а також щорічно подавати до податкових інспекцій декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік [74]. Таким чином, на конституційному рівні закріплено зобов'язання платника податків щодо обов'язкової сплати податків і зборів у встановлені законодавством строки, що є підставою надання та гарантією його податкового статусу.

Адміністративно-правове регулювання діяльності контролюючих органів закріплено у статті 19 Конституції України, відповідно до якої, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. При цьому, уповноважені особи контролюючих органів мають право не виконувати явно злочинні розпорядження чи накази, якщо вважають їх такими, відповідно до статті 60 Конституції України. В процесі здійснення своєї діяльності, контролюючі органи повинні керуватися положеннями статті 3 Конституції України, в якій закріплено, що людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави [74].

Як влучно підкреслив М. П. Кучерявенко, Конституція України закріплює низку норм-принципів, які визначають фундамент законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове законодавство [12, с. 84].

З системного аналізу положень Конституції України слідує, що суб'єкти податкових правовідносин – платники податків мають право знати

свої права та обов'язки і захищати себе використовуючи професійну правничу допомогу, відповідно до статті 59 Конституції України [74].

Таким чином, суб'єкти податкових правовідносин мають право оскаржувати дії або бездіяльність контролюючих органів у разі порушення ними норм чинного законодавства України під час здійснення своїх повноважень, у адміністративному або судовому порядку, що в першу чергу є гарантією захисту прав та свобод платників податків, а також підтвердженням реалізації принципу законності в податкових правовідносинах.

Відповідно до статті 40 Конституції України, усі мають право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк [74]. При цьому, порядок оскарження незаконних рішень податкових органів у судовому порядку передбачений положеннями статті 55 Конституції України, відповідно до якої, кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Кожному гарантується право звернутись із конституційною скаргою до Конституційного Суду України. Кожен має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [74].

У разі ухвалення рішення на користь платника податків, за результатами оскарження незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів під час здійснення їх повноважень, передбачено конституційний обов'язок держави на відшкодування матеріальної та моральної шкоди платнику податків, що має бути здійснена за рахунок держави або органів місцевого самоврядування [74].

Суттєвою гарантією забезпечення прав і свобод платника податків є гарантія недопустимості зворотної дії законів в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Таким чином, ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх виникнення не визнавалися законом як правопорушення [74].

Враховуючи вищевикладене, важливо зазначити, що Конституція України є основним джерелом податкового права і закріплює базові положення податкового законодавства, первинні права та обов'язки суб'єктів суспільних відносин у сфері оподаткування та установчі засади здійснення діяльності контролюючих органів в Україні, що дає підстави вважати її правовою основою регулювання податкових правовідносин.

Наступними за юридичною силою у системі нормативно-правового регулювання податкових відносин є міжнародні нормативно-правові акти, які є частиною національного законодавства України і згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [74].

У міжнародному законодавстві існує значна кількість конвенцій, угод та договорів, які прямо або опосередковано впливають на податкові правовідносини в Україні, проте ми розглянемо головні з них. В першу чергу увагу необхідно приділити Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, підписана 04 листопада 1950 року, ратифікована Верховною Радою України 17 липня 1997 року, набрала чинності 11 вересня 1997 року, положення якої фактично дублюють деякі гарантії прав та свобод платника податків, які закріплені у Конституції України.

Відповідно до статті 13 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, кожен чий права та свободи було порушено, має право на ефективний засіб правового захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження [75]. Забезпечення реалізації права платника податків на захист своїх порушених прав та законних інтересів закріплено у статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, відповідно до

якої, кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом [75].

Таким чином, положення Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод закріплюють базові гарантії суб'єкта суспільних відносин щодо захисту його прав у разі їх порушення незаконними рішеннями, діями або бездіяльністю уповноважених осіб контролюючих органів. Проте проаналізовані положення є більш загальними та регулюють різні суспільні відносини, з іншого боку, Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням є більше специфічним міжнародними нормативно-правовими актами, які регулюють саме податкові правовідносини країн, між якими вони укладені.

Конвенції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням укладаються двома країнами та регулюють податкові відносини у різних категоріях тільки між цими країнами.

Аналізуючи Конвенцію між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням, підписана 15 серпня 1995 року, ратифікована Верховною Радою України 23 квітня 1996 року, набрала чинності 04 червня 1996 року. Необхідно звернути увагу на те, що положення цієї Конвенції поширюються тільки на податкових резидентів України та Швеції та надають преференції щодо звільнення від оподаткування в Україні осіб, які вже сплатили податки за законодавством Швеції. При цьому застосування положень Конвенції між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням можливе лише за наявності документа який підтверджує статус резидентності платника податків. Відповідно до статті 25 Конвенції між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням, встановлюється обов'язок щодо обміну інформацією у сфері оподаткування між компетентними органами вказаних держав задля боротьби із ухиленням сплати податків або утворенням офшорних зон [76].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що Конвенція про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням є спеціальним міжнародним договором, який регулює податкові відносини між країнами які уклали таку угоду, та визначає деякі особливості для сплати податків і зборів для податкових резидентів цих країн, за наявності документального підтвердження такого резидентства.

До основних нормативно-правових актів Ради Європи, які мають значення в контексті дослідження податкових правовідносин та оскарження рішень контролюючих органів за результатами податкових перевірок можна віднести Резолюції та Рекомендації Комітету міністрів Ради Європи. Зокрема, Резолюція (77)31 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам про захист особи відносно актів адміністративних органів від 28 вересня 1977 року, яка закріплює, що адміністративний акт, це не лише акт адміністративних органів влади, але й будь-які заходи або прийняті рішення, які за своїм характером безпосередньо впливають на права або інтереси як фізичних та юридичних осіб. Відповідно основною ознакою адміністративного акту є те, що ці акти приймаються у зв'язку зі здійсненням публічно-владних повноважень. При цьому, якщо адміністративний акт порушує права та законні інтереси особи, вона має право на його оскарження будь-яким не забороненим законодавством способом [77].

Рекомендація R (80)2 Комітету міністрів Ради Європи державами-членами щодо здійснення дискреційних повноважень адміністративними органами від 11 березня 1980 року, закріплює обов'язок контролю з боку суду або іншого незалежного органу адміністративного акту, який був прийнятий контролюючими органами під час виконання їх повноважень. Такий контроль не виключає можливості попереднього контролю з боку адміністративного органу, який уповноважений приймати рішення щодо його законності [78].

У Рекомендації Rec (2001)9 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам стосовно альтернативних методів урегулювання спорів між

адміністративними органами і приватними особами від 05 вересня 2001 року № 762 особлива увага приділена важливості досудового оскарження неправомірних рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. Адміністративний спосіб урегулювання податкового спору розглядається як один з альтернативних засобів урегулювання суперечок між адміністративними органами й сторонами – фізичними або юридичними особами. Поряд із ним до альтернативних засобів вирішення податкового спору відносять: внутрішній перегляд, примирення, медіацію, урегулювання шляхом переговорів та арбітраж [79].

Забезпечення виконання ухвалених рішень за результатами судового або адміністративного оскарження з боку виконавчих органів закріплено у положеннях Рекомендації Rec (2003)16 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам про виконання адміністративних рішень і судових рішень у сфері адміністративного права від 09 вересня 2003 року. Відповідно до якої, держава повинна забезпечити виконання уповноваженими органами рішень, які були прийняті за результатами позасудового або судового оскарження та гарантувати притягнення до відповідальності виконавчих органів у разі порушення встановленого законодавством строку для повернення надміру сплачених грошових коштів платнику податків. Важливим є обов'язок держави накладати арешт на майно виконавчих органів у разі невиконання судових рішень, що тягнуть за собою зобов'язання сплатити грошову суму платнику податків у розумний строк [80].

З системного аналізу міжнародних нормативно-правових актів слідує, що існує значна кількість спеціальних міжнародних документів, які регулюють суспільні відносини у сфері оподаткування, надають спеціальні гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків у разі їх порушення неправомірними рішеннями, діями або бездіяльністю контролюючих органів. Важливо зазначити, що міжнародні договори слугують нормативною базою для співробітництва між державами щодо боротьби з ухиленням від сплати податків або розмиванням податкової бази.

Кодифіковані нормативно-правові акти є наступними за юридичною силою документами, які регулюють податкові правовідносини. До визначеної категорії відносяться в першу чергу кодекси. На думку науковців, кодекс – це єдиний, зведений, внутрішньо узгоджений акт, який на основі загальних принципів регулює певну сферу суспільних відносин. До головних ознак кодексу належать такі: 1) він є особливим різновидом закону, приймається парламентом або народом; 2) об'єднує певну групу норм права, предметом регулювання яких є однорідна сфера суспільних відносин; 3) його положення мають широку сферу застосування в межах галузі чи підгалузі права; 4) містить загальні принципи, на підставі яких регулюються ці суспільні відносини; 5) є систематизованим нормативно-правовим актом, логічно узгодженим об'єднанням норм права; 6) дія його характеризується підвищеною стабільністю [71, с. 200].

Центральне місце серед кодифікованих нормативно-правових актів для податкових правовідносин займає Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначається вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [16]. Відповідно до статті 4 Податкового кодексу України, податкове законодавство ґрунтується на таких принципах: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; стабільність; рівномірність та зручність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів [16].

Питанням визначення суми грошових зобов'язань платника податків та порядок їх сплати внаслідок оскарження рішень контролюючих органів присвячена Глава 4 Податкового кодексу України. Зокрема стаття 54 Податкового кодексу України розкриває сутність поняття грошові зобов'язання та закріплює особливості їх сплати та повернення платнику податків. Наступні статті розкривають питання скасування рішень контролюючих органів внаслідок їх оскарження у адміністративному або судовому порядку [16].

Як зазначають науковці, у цьому акті поєднуються матеріальні й процедурні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів [81, с. 8].

Податковий кодекс України є базовим кодифікованим нормативно-правовим актом у сфері оподаткування, який визначає правові засади податкової системи України в цілому, її основи, порядок справляння податків і зборів в Україні, а також статус суб'єктів податкових правовідносин їх права та обов'язки, юридичну відповідальність за порушення норм податкового законодавства, правовий статус контролюючих органів, а також врегульовує і порядок визначення та повернення надміру сплачених платниками податків грошових зобов'язань.

Податковим кодексом України також передбачені важливі положення щодо порядку оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб та порядок повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків. Разом з тим не всі положення Податкового кодексу України достатньо чітко сформульовані, що викликає проблеми при їх практичному застосуванні при вирішенні питань щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок.

Важливим законодавчим актом України, що також врегульовує значну частину податкових відносин є Митний кодекс України, та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у

зв'язку з оподаткуванням митом, податком на додану вартість та акцизним податком операцій з переміщення товарів через митний кордон України [82, с. 12].

Особливість застосування норм митного законодавства до податкових правовідносин полягає у тому, що Митний кодекс України регулює суспільні відносини у сфері справляння митних платежів, до яких відносяться мито, податок на додану вартість а також акцизний податок, які є загальнодержавними податками, що входять до податкової системи, і які підлягають обов'язковій сплаті під час перетину митного кордону України. При цьому, положення митного законодавства закріплюють вичерпний перелік прав та обов'язків платників податків під час проходження ними митного кордону України та справляння митних платежів, адміністративну відповідальність за свої дії у разі порушення норм чинного законодавства України, а також межі посадових обов'язків уповноважених осіб митних органів під час перевірки на кордоні.

Важливо зазначити, що Митний кодекс України також регулює питання оскарження рішень контролюючих органів у випадку визначення ними завищеної суми грошових зобов'язань з податків, які мають бути сплачені на кордоні, відповідальність посадових осіб контролюючих органів та права і обов'язки платників податків у випадках виникнення такого завищення.

Також положення щодо важливих аспектів регулювання сфери оподаткування містить Господарський кодекс України. Відповідно до статті 12 Господарського кодексу України, одним із основних засобів регулюючого впливу держави на діяльність господарювання є надання податкових пільг [83]. При цьому, законодавець передбачає, що система оподаткування у механізмі державного регулювання господарської діяльності будується за принципами економічної доцільності, соціальної справедливості, поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян [83]. Принципи

оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності закріплені у статті 385 Господарського кодексу України і полягають у: встановленні рівня оподаткування виходячи з необхідності досягнення та підтримання самоокупності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та забезпечення бездефіцитності платіжного балансу України; гарантування стабільності видів і розміру податків, встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів), а також статусу іноземних валют на території України; рівності суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності при встановленні ставок податків; заохочення експорту продукції вітчизняного виробництва [83].

Бюджетний кодекс України закріплює процес складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів, які формуються за рахунок податкових надходжень, і зокрема складаються з податків і зборів, що підлягають обов'язковій сплаті на території України. Відповідно до статті 43 Бюджетного кодексу України, Державна казначейська служба України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України [84].

При цьому, важливо зазначити, що саме Державна казначейська служба України здійснює також повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків.

Розглядаючи проблеми правового регулювання повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків, необхідно звернути увагу на положення Кодексу України про адміністративні правопорушення, який передбачає юридичну відповідальність платників податків за податкові правопорушення, що значною мірою стосуються порядку визначення грошових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин:

- порушення порядку ведення податкового обліку або несвоєчасне подання аудиторських висновків (стаття 163¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення);

- неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) (стаття 163² Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій законних вимог посадових осіб податкових органів (стаття 163³ Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи (стаття 163⁴ Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- порушення порядку оприлюднення фінансової звітності або консолідованої звітності разом з аудиторським звітом (стаття 163¹⁶ Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- порушення порядку подання декларацій про доходи та ведення обліку доходів і витрат чи включення до декларацій перекручених даних (стаття 164¹ Кодексу України про адміністративні правопорушення) [85].

Порушення норм податкового законодавства здійснюється також суб'єктами владних повноважень, які своїми рішеннями, діями або бездіяльністю порушують права та законні інтереси платників податків під час здійснення своїх повноважень, зокрема під час проведення податкової перевірки.

Процесуальний порядок оскарження незаконних рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, закріплений у Кодексі адміністративного судочинства України, який визначає юрисдикцію адміністративних судів, встановлює порядок здійснення судочинства в адміністративних судах. Відповідно до статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, основним завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та

інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [21].

Кодекс адміністративного судочинства України закріплює розмежування повноважень адміністративних судів у публічно-правових спорах за предметною, інстанційною і територіальною юрисдикцією, що є способом забезпечення своєчасного виконання судами своїх функцій.

При цьому, адміністративне судочинство здійснюється за принципами: верховенства права; рівності усіх учасників судового процесу перед законом і судом; гласності і відкритості судового процесу та його повне фіксування технічними засобами; змагальність сторін; диспозитивність та офіційне з'ясування всіх обставин у справі; обов'язковість судового рішення; забезпечення права на апеляційний перегляд справи; забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення; розумність строків розгляду справи судом; неприпустимість зловживання процесуальними правами; відшкодування судових витрат фізичних чи юридичних осіб, на користь яких ухвалене судове рішення [21].

Важливе значення щодо вдосконалення оскарження неправомірних дій суб'єктів владних повноважень має прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року № 2073-IX, який набуває чинності 15 грудня 2023 року [87].

В контексті розгляду оскарження результатів податкових перевірок щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків, важливим є аналіз положень зазначеного Закону України.

Закон України «Про адміністративну процедуру» має забезпечити відповідний баланс між інтересами громадян, суспільства та обов'язками держави. Цей закон розроблений відповідно до Європейських стандартів та має забезпечити розв'язання таких проблем: 1. Відсутність забезпечення важливих прав особи у відносинах із публічною адміністрацією (право бути вислуханим, право заінтересованої особи брати участь у провадженні тощо). 2. Домінування відомчих інтересів та переважно підзаконне регулювання

процедур. 3. Різні підходи у різних сферах публічного адміністрування. 4. Неефективність багатьох процедур (у тому числі оскарження) або відсутність регулювання взагалі (щодо дострокового припинення дії адміністративних актів тощо).

Як зазначає В. П. Тимошук, у Законі України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року № 2073-ІХ є багато новел, спрямованих на стимулювання використання саме адміністративного порядку оскарження. Це, зокрема: зупинення дії оскаржуваного адміністративного акту, у разі подання відповідного клопотання скаржником; можливість створення комісій із розгляду скарг, тобто перехід на колегіальний порядок для більшої відкритості цієї процедури; можливість залучення до складу відповідних комісій представників інститутів громадянського суспільства для більшої довіри до механізму адміністративного оскарження [88, с. 37].

Важливим нововведенням Закону України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року № 2073-ІХ є правове регулювання відводу та самовідводу посадової особи адміністративного органу. Посадова особа адміністративного органу не може брати участі у провадженні та підлягає відводу (самовідводу) у таких випадках, коли це може вплинути на безсторонність і неупередженість розгляду та вирішення справи й зокрема така особа є членом сім'ї або іншою близькою особою учасника адміністративного провадження або його представника; або може мати приватний інтерес у результаті вирішення справи та інше [89, с. 103].

Закон України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року № 2073-ІХ регулює відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ у дусі визначеної Конституцією України демократичної та правової держави та з метою забезпечення права і закону, а також зобов'язання держави

забезпечувати і захищати права, свободи чи законні інтереси людини і громадянина [87].

В контексті дослідження питань повернення завищених сум грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок необхідно зазначити, що Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ, який встановлює основні права і обов'язки уповноважених осіб виконавчих органів щодо здійснення фінансового контролю і забезпечення достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів податкових правовідносин [38].

Процедура досудового оскарження неправомірних рішень контролюючих органів у тому числі при здійсненні ними перевірок регулюється також положеннями Закону України «Про звернення громадян» від 02 жовтня 1996 року № 393/96-В, який також закріплює механізм реалізації права платника податків щодо звернення до державних органів зі скаргою щодо незаконних рішень, дій або бездіяльності податкових органів [90].

Повернення надміру сплачених грошових зобов'язань регулюється також положеннями Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05 квітня 2001 року № 2346-ІІІ, який визначає загальні засади функціонування платіжних систем, забезпечує порядок проведення переказу коштів та встановлює відповідальність суб'єктів переказу [94].

Таким чином, закони України поряд із кодексами визначають та деталізують відносини між платниками податків та податковими органами щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань.

У свою чергу, підзаконні нормативно-правові акти конкретизують повноваження, права та обов'язки учасників відносин, що складаються з приводу повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкової перевірки.

Як зазначають науковці, підзаконні нормативно-правові акти – це акти, що приймаються уповноваженими на це суб'єктами нормотворчості на основі законів і не повинні їм суперечити [71, с. 201].

Особливо важливим серед інших підзаконних актів є Порядок ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12 лютого 2021 року № 5, який визначає правила ведення в податкових органах оперативного обліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів [17].

Вищезгаданий Порядок передбачає способи забезпечення ведення обліку надходжень платежів, відображення податкової інформації у інтегрованих картках платників податків у визначені законодавством строки, а також відповідальність уповноважених осіб податкових органів у разі порушення строків або внесення недостовірної інформації до інформаційної системи.

Водночас нормативно-правовими актами не передбачено відповідальність посадових осіб податкових органів саме за не внесення або несвоєчасне внесення інформації до інтегрованої картки платника податків, щодо зміни статусу грошового зобов'язання, а саме зміни статусу узгодженого на неузгоджене грошове зобов'язання платника податків.

У зв'язку з цим варто звернути увагу, що як слушно зазначає М. В. Глух, що різними є механізми встановлення та обрахування фінансово-правових та адміністративних санкцій, також органи юрисдикційних повноважень щодо застосування зазначених санкцій. Процедури застосування фінансово-правових та адміністративних санкцій є також різними [72, с. 47].

Таким чином, законодавством передбачаються як різні підходи так і різні можливості застосування відповідальності до відповідних посадових осіб за вчинені ними правопорушення в кожному конкретному випадку. Їх вибір залежить від конкретної ситуації.

Не менш важливим у контексті дослідження нормативно-правових актів, які регулюють порядок повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань є Порядок інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60.

Цей підзаконний нормативно-правовий акт закріплює механізм інформаційного обміну між податковими органами та Казначейством щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань та пені платника податків. Основою для взаємодії є електронний висновок на повернення, який формується посадовими особами контролюючих органів і передається до органів Казначейства у відповідній інформаційній системі.

Важливо зазначити, у разі відсутності можливості передання даних з використанням каналів конфіденційного зв'язку, таке передання здійснюється інформаційно-телекомунікаційними засобами з використанням засобів технічного та криптографічного захисту інформації відповідно до вимог захисту інформації. При цьому, обмін інформацією в порядку інформаційної взаємодії здійснюється податковими органами та Казначейством з дотриманням вимог законодавства у сферах захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах, електронних довірчих послуг та електронного документообігу [23].

Поряд із цим, до переліку підзаконних нормативно-правових актів, які регулюють порядок повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, можна віднести такі:

– Указ Президента України «Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг» від 03 липня 2009 року № 508/2009 [96].

– Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження положень про Державну податкову службу та Державну митну службу України» від 06 березня 2019 року № 227 [97].

– Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом» від 27 грудня 2010 року № 1245 [98].

– Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади» від 15 лютого 2006 року № 90-р [99].

– Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення контрольованих операцій та порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансферного ціноутворення» від 14 серпня 2015 року № 706 [100].

– Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України територіальних органах» від 15 червня 2020 року № 297 [101].

– Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» від 21 жовтня 2015 року № 916 [102].

– Регламент Ради Бізнес-омбудсмена прийнятий відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» та Меморандуму про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року [103].

Враховуючи вищевикладене, необхідно зробити висновок, що регулювання порядку повернення надміру сплачених грошових зобов'язань за результатами їх адміністративного або судового оскарження здійснюється на підставі положень розгалуженої системи нормативно-правових актів, які

врегулюють різні аспекти правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, їх права і обов'язки а також юридичну відповідальність у випадку порушення норм чинного законодавства України.

Разом з тим статистичні показники діяльності Державної податкової служби України, станом на 01 січня 2022 року свідчать про те, що до Державного бюджету України зараховано 17 918 546 тисяч гривень надміру сплачених сум грошових зобов'язань платників податків за результатами податкових перевірок, з них: – 11 377 921 тисяч гривень з податку на прибуток підприємств; – 380 748 тисяч гривень з акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів; – 621 780 тисяч гривень з податку та збору на доходи фізичних осіб; – 3 906 177 тисяч гривень з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування; – 1 631 917 тисяч гривень нараховано з інших видів податків та зборів.

Це зумовлено значною мірою також недосконалістю певних положень законодавства України що регулює зазначені відносини в сфері оподаткування та оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб, що не включає можливість зловживання своїми правами суб'єктів владних повноважень при виконанні їх посадових обов'язків, та порушення прав та законних інтересів платників податків. Таким чином, для більш ґрунтовного забезпечення гарантій захисту прав громадян, необхідно вдосконалити податкову систему України, шляхом доопрацювання наявних нормативно-правових актів у контексті виправлення положень, які надають можливості для зловживання правами.

Також, не всі положення великого кола нормативно-правових актів достатньо чітко врегульовані між собою, що ускладнює порядок їх застосування в частині оскарження завищених сум грошових зобов'язань платника податків.

Висновки до Розділу 1

Підсумовуючи проведений у першому розділі аналіз загальної характеристики порядку повернення завищених сум грошових зобов'язань платника податків можемо зробити деякі висновки.

1. Процес адміністративного або судового оскарження сум грошових зобов'язань платника податків визначених за наслідками податкової перевірки свідчить про те, що таке грошове зобов'язання є неузгодженим, тому інформація, яка внесена в інтегровану картку платника податків повинна бути відповідним чином скорегована і статус податкового зобов'язання чітко визначений як неузгоджене податкове зобов'язання. В іншому випадку ця сума буде вважатися податковим боргом на який нараховується пеня і при не сплаті якого застосовується режим податкової застави.

2. Визначено, що поняття повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок – це врегульований правовими нормами порядок виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку.

3. З'ясовано, що при внесення інформації до інтегрованої картки платника податків під час адміністративного або судового оскарження необхідно враховувати певні особливості. Зокрема, доведено, що внесення таких даних, що спричиняє збільшення грошових зобов'язань на суму нарахованої пені внаслідок недотримання термінів внесення зазначеної інформації щодо статусу грошового зобов'язання до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків заліковується в інтегровану картку платника податків тільки у разі і за умови, що таке грошове зобов'язання вважається узгодженим і саме з моменту

внесення такого зобов'язання до інтегрованої картки у платника податків, виникає обов'язок щодо його сплати у визначені законодавством строки за результатами проведеної податкової перевірки, під час якої була визначена сума такого грошового зобов'язання.

4. Обґрунтовано необхідність закріплення у чинному законодавстві України відповідальності посадових осіб контролюючих органів у разі несвоєчасного або некоректного відображення інформації щодо статусу грошового зобов'язання платника податків у інтегрованій картці платника податків, що у свою чергу порушує законні права та інтереси платників податків.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ПОРЯДКУ ПОВЕРНЕННЯ ЗАВИЩЕНИХ СУМ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ВНАСЛІДОК ОСКАРЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ.

2.1 Нормативно-правове регулювання здійснення податкових перевірок

В умовах розбудови демократичної правової держави, розвиненого громадянського суспільства відповідно здійснюється удосконалення законодавства України, приймаються нові нормативно-правові акти, які регулюють правовідносини у різних сферах, у тому числі і в податковій сфері.

Сучасна податкова політика в Україні, яка є важливою частиною фінансової політики держави в цілому крім вдосконалення податкової системи включає такі напрями як вдосконалення адміністрування податків так і імплементацію європейських стандартів у національне законодавство України, що є важливим елементом гарантування законних прав та основоположних свобод громадян і платників податків зокрема. Створення ефективного механізму врегулювання суспільних відносин у сфері оподаткування вимагає вдосконалення чинного законодавства України, що регулює як порядок здійснення оподаткування конкретними податками і зборами, так і адміністрування податків та здійснення податкового контролю.

Останнім часом помітно зростає кількість податкових спорів, що певною мірою є наслідком недостатнього врегулювання на законодавчому рівні прав і обов'язків платників податків та повноважень контролюючих органів. Наявність суперечностей у чинному законодавстві України створює підстави для зловживання своїми правами податкових органів та їх

посадових осіб і вимагає належного забезпечення захисту прав платників податків.

Право платника податків на оскарження рішень контролюючих органів є основоположним і невід'ємним правом суб'єкта податкових правовідносин, що закріплене в міжнародному та національному законодавстві кожної країни.

Впровадження європейських стандартів оскарження рішень контролюючих органів у чинне законодавство України є одним з основних напрямів розвитку законодавства що регулює адміністративний і судовий порядок оскарження неправомірних дій суб'єктів владних повноважень.

Значний досвід тривалого використання європейських законодавчих актів, аналіз великої судової практики свідчать про їх ефективність та високий рівень забезпечення широкого кола прав та обов'язків платників податків, належного визначення повноважень контролюючих органів та органів судової влади.

Останнім часом здійснюється прискорена інтеграція України до європейського співтовариства, створюється механізм реалізації положень Угоди про асоціацію між Україною, та Європейським Союзом, що ратифікована Законом України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» від 16 вересня 2014 року № 1678-VII.

Відповідно до статті 1 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, основними цілями взаємодії є, зокрема, посилення співробітництва у сфері юстиції, свободи та безпеки з метою забезпечення верховенства права та поваги до прав людини і основоположних свобод; сприяння поступовому зближенню сторін, ґрунтуючись на спільних цінностях і тісних привілейованих зв'язках, а також поглиблюючи зв'язок України з політикою Європейського союзу та її участь у програмах та агентствах; забезпечення необхідних рамок для посиленого політичного

діалогу в усіх сферах, які становлять взаємний інтерес; збереження й зміцнення миру та стабільності у регіональному та міжнародному вимірах, відповідно до принципів Статуту Організації Об'єднаних Націй і Гельсінського заключного акту Наради з безпеки та співробітництва в Європі 1975 року, а також цілей Паризької хартії для нової Європи 1990 року; запровадження умов для посилення економічних та торговельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку Європейського союзу, у тому числі завдяки створенню поглибленої і всеохоплюючої зони вільної торгівлі; запровадження умов для співробітництва в інших сферах, які становлять взаємний інтерес [104].

Важливість чіткого врегулювання відносин контролюючих органів та органів судової влади з фізичними та юридичними особами особливо підкреслюється у статті 471 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським союзом [104].

Право на оскарження рішень суб'єктів владних повноважень в адміністративному або судовому порядку є одним із основних прав у закріплених у правових актах Європейського союзу.

Рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів є предметом та підставою для звернення платника податків за оскарженням до суду або адміністративного органу вищого рівня. У науковій літературі рішення контролюючих органів розглядають як адміністративний акт, який видається фізичній або юридичній особі і закріплює інформацію щодо порушень, які були виявлені під час перевірки платника податків у визначеному чинним законодавством України порядку.

Аналіз законодавства Європейського співтовариства надає підстави визначити важливі шляхи вдосконалення національного законодавства з метою імплементації необхідних демократичних положень у законодавство України. Відповідно до Європейських стандартів, закріплених у нормативно-правових актах Євросоюзу під час підготовки адміністративних актів, контролюючі органи повинні дотримуватись наступних принципів:

1. Право бути вислуханим:
 - щодо будь-якого адміністративного акту, який за своїм характером може негативно вплинути на права, свободи чи законні інтереси особи. Зацікавлена особа може надати докази, які будуть враховані адміністративним органом;
 - у відповідних випадках отримати інформацію щодо місця та часу оскарження адміністративного акту.
2. Доступ до інформації – за своїм запитом отримати інформацію про всі існуючі факти, що стосуються прийняття адміністративного акту до моменту ухвалення такого акту.
3. Допомога та представництво – надання особі допомоги або забезпечення представництва особи в адміністративному процесі.
4. Викладення причин - якщо адміністративний акт має таку природу, яка негативно впливає на права, свободи чи інтереси фізичної або юридичної особи, зацікавлену особу інформують про причини, на яких це ґрунтується. Інформація щодо причин зазначається в адміністративному акті або надається відповідній особі, зокрема, за її запитом в письмовій формі в межах розумного строку.
5. Зазначення засобів правового захисту – якщо адміністративний акт, який був наданий у письмовій формі негативно впливає на права, свободи чи законні інтереси особи, в ньому зазначаються звичайні засоби правового захисту, а також строки їх використання [78].

Аналізуючи європейське законодавство в контексті регулювання положень адміністративних актів, необхідно звернути увагу на норми Рекомендації R 80(2) Комітету міністрів Ради Європа державами-членами щодо здійснення дискреційних повноважень адміністративними органами від 11 березня 1980 року [79].

Зазначена Рекомендація зобов'язує органи судової влади або інші незалежні органи здійснити контроль адміністративного акту, прийнятого під час здійснення дискреційних повноважень контролюючими органами. При

цьому, не виключається можливість платників податків здійснити попередній контроль такого акту у адміністративному порядку. Таким чином, оскарження адміністративного акту передбачає можливість як попереднього адміністративного оскарження, так і звернення до суду.

Важливо зазначити, що положення пункту 43 Додатку до Рекомендації R 80(2) передбачають основною метою держави забезпечення законності та якості адміністративних актів. Вимоги до якості адміністративного акту передбачають відповідність таким принципам верховенства права як: добросовісність, розсудливість, розумність, доброчесність та ін. [79].

Таким чином, при оскарженні адміністративного акту, платник податків має право посилається не тільки на порушення форми або змісту адміністративного акту відповідно до норм чинного законодавства, а також і на порушення принципів верховенства права.

Регулювання оскарження адміністративних санкцій, застосованих на підставі рішень уповноважених органів, передбачено у Рекомендації R (91)1 Комітету міністрів Ради Європи державами-членами стосовно адміністративних санкцій від 13 вересня 1991 року. Відповідно до принципу 7 Рекомендації R (91)1, доведення законності визначення адміністративної санкції покладається на контролюючий орган, який повинен надати докази, щодо зазначених порушень платника податків [105]. Окрім цього, нормами принципу 8 Рекомендації R (91)1 особі гарантується право на оскарження адміністративного акту, який передбачає накладення санкцій. Зазначається, що адміністративний акт підлягає перевірці, щонайменше з боку незалежного юрисдикційного органу, яким може бути або суд або адміністративний орган, які створені відповідно до закону. Головною умовою функціонування юрисдикційного органу в контексті оскарження адміністративних актів щодо нарахованих санкцій є незалежність такого органу.

Наступним документом, який регулює відносини контролюючих органів, судових органів та платників податків є Рекомендація (2003)16

Комітету міністрів Ради Європи державам-членам про виконання адміністративних рішень і судових рішень у сфері адміністративного права від 09 вересня 2003 року [81]. Розділ I Додатку до Рекомендація (2003)16 закріплює надання особі можливості звернення до адміністративних або судових органів з клопотанням про зупинення виконання рішення яке оскаржується. Це право надається платнику податків у випадку відсутності у національному законодавстві положень щодо зупинки виконання оскаржуваного рішення при подачі апеляції зацікавленої особи на це рішення з метою захисту їх прав та законних інтересів. Проте, особа має право подати клопотання про зупинення виконання рішення протягом розумного строку, що не повинно створювати перешкод для здійснення повноважень контролюючими органами.

Крім цього, положення Рекомендації (2003)16 закріплюють обов'язок держави забезпечити виконання судових рішень ухвалених у адміністративних справах у розумний строк. Законодавець звертає увагу, що у разі невиконання судових рішень повинна бути розроблена та закріплена процедура примусового виконання рішень, застосовуючи судовий примус або накладення штрафів [81].

На сьогодні в Україні судові органи обмежені у можливості здійснення контролю виконання ухвалених ними рішень органами виконавчої влади, що створює певні перешкоди при поверненні сум грошових зобов'язань платників податків за результатами судового оскарження. Відсутність дієвого механізму контролю за виконанням судових рішень створює можливість для неповернення або несвоєчасного повернення платникам податків фізичним та юридичним особам надмірно сплачених сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Таким чином, імплементація та гармонізація податкового законодавства України відповідно до положень Рекомендації (2003)16 є важливим завданням у сучасний період.

Розглянуті нормативно-правові документи Ради Європи не є вичерпними, проте є такими, які в найбільш повній мірі передбачають основоположні принципи та особливості оскарження рішень контролюючих органів в порядку адміністративного або судового оскарження.

З іншого боку, Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод та практика Європейського суду з прав людини є головним джерелами права, що закріплюють законні права та обов'язки платників податків.

Про це свідчить положення статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року № 3477-IV, відповідно до яких встановлено, що суди застосовують Конвенцію про захист прав людини та основоположних свобод та практику Європейського суду з прав людини при розгляді справ як джерело права [106].

Стаття 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод закріплює, що кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення [76].

Аналізуючи положення статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод можна зробити висновок, що застосування положень цієї статті не деталізовано для розгляду адміністративних справ. Як зазначають науковці, це пояснюється тим, що під час розробки й ухвалення Конвенції, передбачалося, що вона поширюватиметься саме на справи, що розглядаються в порядку кримінального й цивільного судочинства, про адміністративні справи не йшлося [107, с. 421].

Проте, під час судового розгляду, у справі «Цимерман і Штайнер проти Швейцарії» від 20 червня 1983 року, суд дійшов до висновку, що права заявників щодо оскарження рішення адміністративного органу підпадають

під дію статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, адже ці права є приватними [108].

З іншого боку, Європейський суд вважає, що розгляд податкових спорів хоча і регулюється нормами адміністративного права але вони не підпадають під дію положень статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод. Такий підхід закріплений у рішенні «Феррадзіні проти Італії» від 12 липня 2001 року, де суд дійшов до висновку, що незважаючи на те, що у податковому провадженні вирішуються матеріальні інтереси, але просте доведення, що спір має «матеріальний» характер, не є саме по собі достатнім для визнання застосовності статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод [109].

Однак, у справі «Джяносевік проти Швеції та «Вастберга Таксі Актіболаг» і Вулік проти Швеції» від 23 березня 2002 року, Європейський суд зазначив, що відповідно до прецедентів суду, податкові спори, зазвичай, не мають ознак цивільно-правових справ за змістом статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, а тому застосування вказаного конвенційного положення залежатиме від того, чи можна розглядати обвинувачення заявників у несплаті податків як кримінальне. Суд погодився із застосуванням положень статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод щодо податкових санкції у зв'язку з тим, що такі санкції є дуже обтяжливими і мають запобіжний і каральний характер, що фактично перетворює їх на кримінальні санкції. Таким чином, суд дійшов до висновку, що характер правових норм у податкових спорах, що регулюють питання штрафів, та мета стягнення, яка має водночас каральний і запобіжний характер підтверджують, що для цілей статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод у визначеному податковому спорі – заявники обвинувачувались у кримінальному правопорушенні [110].

Таким чином, використання положень статті 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод у податкових спорах можливе лише

за умови, що нараховані податкові штрафи є обтяжливими для особи і мають запобіжно каральний характер, що перетворює їх на кримінальні санкції.

Як зазначено у статті 13 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, кожен, чиї права та свободи, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі, навіть якщо таке порушення було вчинене особами, які здійснювали свої офіційні повноваження [76]. Важливо зазначити, що положення вказаної статті не конкретизує окремий вид оскарження, а отже, дія цієї статті поширюється на оскарження рішень контролюючих органів як в судовому так і в адміністративному порядку. При цьому, законодавець зазначає, що ефективними в даному контексті можна вважати такі засоби, що призводять до необхідних та очікуваних результатів, а саме до поновлення порушеного права платника податків у разі неможливості забезпечити грошове відшкодування.

Аналізуючи положення статті 13 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, слід зазначити, що в ній не передбачено спеціальної форми юридичного захисту, тобто, держава має право обирати спосіб виконання забезпечення вказаного зобов'язання на свій розсуд в межах законодавства.

При цьому, як зазначає Європейський суд у справі «Принц Ліхтенштейну Ганс-Адам II проти Німеччини» від 12 липня 2001 року, невикористання особою національних засобів захисту, зокрема оскарження рішень контролюючих органів у адміністративному або судовому порядку не може розглядатися як порушення умов звернення до Європейського суду, якщо ці засоби є неефективними [111].

Таким чином, можна зробити висновок, що Європейський суд визнає, наявність особливих обставин, які надають платнику податків можливість невикористання національних засобів правового захисту у разі їх невідповідності принципам верховенства права та положенням Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод.

Проаналізувавши законодавство Європейського союзу у сфері регулювання адміністративних спорів як в цілому так і податкових спорів зокрема, можна зробити висновок, що європейські стандарти які закріплені у відповідних положеннях європейських нормативно-правових актів на належному рівні забезпечують законні права та свободи людини і громадянина тому є доцільною їх імплементація в національне законодавство України.

Сучасний період розвитку податкових відносин в Україні зумовлює необхідність глибокого правового аналізу процесуальної складової механізму їх правового регулювання, процесуальні правові засоби в податковому праві опосередковують взаємодію державних органів та платників податків, та є однією з гарантії захисту законних інтересів, а також важливим засобом координації приватних та публічних інтересів [112, с. 258].

Право на оскарження рішення контролюючих органів є конституційним правом кожної людини і громадянина та гарантується на рівні Конституції України. Відповідно до статті 55 Конституції України кожен має право після використання всіх національних засобів правового захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [75].

Конституційний Суд України у Рішенні № 6-зп від 25 листопада 1997 року у справі за конституційним зверненням громадянки Дзюби Галини Павлівни щодо офіційного тлумачення частини 2 статті 55 Конституції України та ст. 2482 Цивільного процесуального кодексу України зазначив, що положення частини 2 статті 55 Конституції необхідно розуміти так, що кожен, тобто громадянин України, іноземець, особа без громадянства має гарантоване державою право оскаржити в суді загальної юрисдикції рішення, дії чи бездіяльність будь-якого органу державної влади, органу місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, якщо громадянин України, іноземець, особа без громадянства вважають, що їх рішення, дія чи

бездіяльність порушують або обмежують права і свободи громадянина України, іноземця, особи без громадянства чи перешкоджають їх здійсненню, а тому потребують правового захисту в суді [113].

Аналізуючи положення статті 55 Конституції України, приходимо до висновку, що законодавець закріпив право платника податків на судове оскарження, не визначаючи конкретно адміністративний порядок оскарження. На наш погляд було б доцільно доповнити зазначену статтю або закріпити окремою статтею право на оскарження рішень контролюючих органів у адміністративному порядку, і таким чином підвищити рівень його забезпечення до конституційного.

Право на оскарження рішень контролюючих органів є абсолютним. Це підтверджується положеннями статті 64 Конституції України, відповідно до якої право платника податків на оскарження не може бути обмежене державою навіть у разі порушення національної безпеки, запровадження військового чи надзвичайного стану потреби протидії тероризму чи переслідування терористів, тощо [75]. Це положення конкретизується пунктом шостим Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України територіальних органах» від 15 червня 2020 року № 297, яким забороняється відмова у прийнятті та розгляді звернення з посиланням на політичні погляди, партійну належність, стать, вік, віросповідання, національність громадянина, незнання мови звернення [101].

Конституційне право особи на оскарження рішень контролюючих органів забезпечено механізмом реалізації та конкретизовано в податковому законодавстві. Зокрема, положення статті 17 Податкового кодексу України закріплюють право платника податків на оскарження рішень, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, а також узагальнюючу податкову консультацію [16].

Відповідно до підпункту 14.1.7 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, оскарження рішень контролюючих органів це оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [16].

Отже, законодавець закріплює право платника податків на оскарження рішень контролюючих органів як в судовому так і в позасудовому порядку. Це визначено також у статті 56 Податкового Кодексу України, яка надає платнику податків право на оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному або судовому порядку [16].

Справедливою є позиція науковців щодо того, що процесуальні правові засоби в податковому праві опосередковують взаємодію державних органів та платників податків, є гарантом захисту законних інтересів, а також важливим засобом координації приватних та публічних інтересів, дослідження проблеми оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку як способу вирішення податкового спору на даний час є досить актуальним, зазначене питання розглядалося в працях багатьох учених, кількість спорів стосовно оподаткування зростає, це пов'язано, насамперед, з недостатньою якістю актів податкових органів, частими змінами в податковому законодавстві, податкової політики і державі [114, с. 151–152].

Останнім часом в податковій сфері збільшилась кількість оскаржень рішень податкових органів за результатами податкової перевірки. З одного боку це пояснюється тим, що податкова перевірка є одним з основних методів податкового контролю і здійснюється найчастіше порівняно з іншими методами податкового контролю. Як вірно зазначає М. П. Кучерявенко, податкова перевірка виражає відносини влади і підпорядкування, що ґрунтуються на фіскальних функціях держави [12, с. 245].

З іншого боку, під час проведення податкових перевірок, контролюючі органи в деяких випадках зловживають своїми правами та не виконують належним чином свої обов'язки, що порушує права платників податків та призводить до некоректного відображення результатів податкових перевірок в актах перевірок та іншій податковій документації.

Повноваження податкових органів під час здійснення податкових перевірок закріплені пунктом 20.1 статті 20 Податкового кодексу України, зокрема податкові органи мають право:

- аналізувати фінансовий стан платника податків, що має податковий борг, та стан забезпечення такого боргу податковою заставою;
- отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;
- проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;
- запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи;
- під час проведення перевірок у платників податків – фізичних осіб, а також у посадових осіб платників податків – юридичних осіб та платників єдиного внеску перевіряти документи, що посвідчують особу, а

також документи, що підтверджують посаду посадових осіб та/або осіб, які фактично здійснюють розрахункові операції;

- вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки;

- вимагати під час проведення перевірок від посадових або службових осіб платника податків залучення повноважних осіб для спільного з працівниками контролюючого органу зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження діяльності, що перевіряється;

- доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу;

- у разі виявлення порушення вимог податкового чи іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів;

- вимагати під час проведення перевірок від керівників та інших посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також фізичних осіб - підприємців та фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, усунення виявлених порушень законодавства;

- залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів, застосовувати під час виконання податковим керуючим повноважень, визначених цим Кодексом, фотозйомку та відеозапис;

- визначати у порядку, суми податкових та грошових зобов'язань платників податків;

- застосовувати до платників податків передбачені законом фінансові (штрафні) санкції (штрафи) за порушення податкового чи іншого законодавства;
- складати стосовно платників податків – фізичних осіб та посадових осіб платників податків – юридичних осіб протоколи про адміністративні правопорушення та виносити постанови у справах про адміністративні правопорушення у порядку, встановленому законом;
- проводити перевірку правильності та повноти визначення фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;
- під час проведення перевірки та розгляду результатів перевірки отримувати письмові пояснення від посадових (службових) осіб з питань, що стосуються предмета перевірки, та їх документальне підтвердження, у тому числі щодо здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації;
- здійснювати інші повноваження, передбачені законом [16].

Тобто законодавець не передбачає вичерпного переліку основних прав контролюючих органів під час здійснення податкових перевірок, обмежуючись посиланням на інші повноваження передбачені законом. Тому, дії податкових органів, які не визначені у зазначеному переліку можуть бути неправомірними та бути оскаржені у судовому або адміністративному порядку. Хоча і закріплені у зазначеному переліку повноваження можуть бути застосовані з порушеннями.

У широкому розумінні фактично все неправомірні дії державних органів та їх посадових осіб порушують права громадян, оскільки для перших можливо здійснювати лише те, що дозволено законом, а для других – те, що законом не заборонено [115, с. 370–371].

М. П. Кучерявенко визначає суб'єктивне податкове право як міру дозволеної поведінки, що належить правомочній особі, яка реалізується з

метою задоволення її інтересів та забезпечується відповідними юридичними обов'язками інших осіб [116, с. 386].

Таким чином, з огляду на те що перелік повноважень контролюючих органів під час проведення податкових перевірок не є вичерпним це може призводити до можливості податкових органів виходити за межі своїх повноважень закріплених законодавством, зловживати ними та порушувати права та законні інтереси платників податків. Тому доцільно деталізувати перелік повноважень податкових органів під час проведення податкової перевірки платників податків – фізичних та юридичних осіб виходячи з аналізу судової практики щодо оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб.

та надає податковим органам всі підстави виходити за межі своїх повноважень закріплених законодавством, зловживати та порушувати права та інтереси платників податків пропонуємо деталізувати вичерпний перелік.

Відповідно до підпункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України, податкові перевірки поділяються на камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [16].

Законодавець визначає камеральну перевірку, як перевірку яка здійснюється у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового [16].

Як вірно зазначає Н. А. Маринів, проведення камеральної перевірки завжди пов'язано з наданням податкової декларації до контролюючого органу [48, с. 106].

Можемо зробити висновок, що предметом камеральної перевірки є податкові декларації та пов'язані з ними документи. Положення статті 75 Податкового кодексу України деталізують предмет камеральної перевірки та зазначають, що крім податкової декларації, предметом може бути також

своєчасність реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах [16].

Таким чином, податкове законодавство надає контролюючим органам під час камеральної перевірки право перевіряти податкову звітність платника податків саме на наявність допущених арифметичних помилок, досліджувати та порівнювати показники податкових декларацій за попередні або поточні періоди. Проте, податкові органи не мають права аналізувати окремі операції для перевірки достовірності визначених платником податків показників. Запит додаткових документів з метою перевірки операції по суті є перевищенням повноважень уповноважених осіб податкового органу, ця позиція підтверджується рішеннями Верховного суду України у справах № 806/360/17 та № 808/103/17.

Перевірка достовірності показників зазначених у податкових деклараціях здійснюється лише в межах документальної перевірки. Відповідно до підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України документальна перевірка поділяється на спеціальні види: планова, позапланова, виїзна і невиїзна.

Предметом документальної перевірки є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом,

первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків [16].

Планова документальна перевірка має деякі особливості в порівнянні з позаплановою документальною перевіркою. По перше, відомості про проведення планової документальної перевірки завчасно закріплюється у «Плані-графіку проведення документальних планових перевірок платників податків» який розміщується на сайті Державної податкової служби України, тоді як позапланова документальна перевірка здійснюється за рішенням податкового органу. По друге, предметом планової документальної перевірки не може бути перевірка дотримання платником податку принципу «витягнутої руки» [16].

Документальна податкова перевірка поділяється на виїзну та невиїзну саме за ознакою місцезнаходження проведення такої перевірки. Виїзна документальна перевірка здійснюється за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу [16].

Відповідно до підпункту 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України за заявою платника податків може бути проведена документальна невиїзна позапланова електронна перевірка. Яка проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку [16].

Наступним видом податкової перевірки, відповідно до чинного податкового законодавства України є фактична перевірка, яка здійснюється

за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Предметом фактичної перевірки є дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [16].

Результатом податкової перевірки є оформлення акту, що засвідчує факт проведення податкової перевірки а також наявні порушення податкового законодавства платником податків, або довідки, яка засвідчує результат проведення податкової перевірки і відсутність порушень платника податків. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника [16]. Акт або довідка підписуються уповноваженими посадовими особами контролюючого органу та платником податку або його законними представниками, у разі їх присутності. Відмова платника податків від підписання акту податкової перевірки є підставою для складання акту про відсутність підпису платника податку або його законного представника.

Акт податкової перевірки вручається платнику податків або його законному представнику, у разі їх відсутності надсилається поштою на адресу платника податків, у разі проведення податкової перевірки нерезидента або постійного представництва нерезидента на території України, такий акт перевірки надається представнику нерезидента, або у разі його відсутності надсилається до уповноваженого органу держави, податковим резидентом якої він є.

Особливий порядок закріплення результатів податкової перевірки здійснюється у разі проведення моніторингу за трансферним ціноутворенням і щодо дотримання принципу «витягнутої руки» платником податку.

У разі, якщо платник податків не погоджується з результатами податкової перевірки та нарахованими грошовими зобов'язаннями він має право подати свої заперечення на такий акт до контролюючого органу, який проводив податкову перевірку у встановлений чинним законодавством України строк. Подані заперечення на акт податкової перевірки є початком процедури адміністративного оскарження.

Як вже зазначалося вище, під час здійснення податкових перевірок контролюючі органи можуть порушувати права та законні інтереси платника податків, а також виходити за межі визначених законом повноважень, що також є предметом оскарження.

Науковці звертають увагу, що будь які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, які порушують, змінюють або припиняють права та обов'язки особи в публічно-правових відносинах, які вчинені ними при здійсненні владних повноважень, визначених законодавством, можуть бути оскаржені в адміністративному суді. При цьому, основоположним є визначення самою особою порушення її прав та законних інтересів [68, с. 75–76].

Таким чином, процесуально-правові засоби оскарження рішень контролюючих органів за результатами податкових перевірок, а також неправомірних дій чи бездіяльності податкових органів є гарантією захисту основоположних прав та інтересів платника податків. Проте, аналізуючи норми податкового законодавства необхідно звернути увагу, що положення, які регулюють порядок проведення податкових перевірок та визначають повноваження контролюючих органів визначені недостатньо чітко, що нерідко призводить до порушення прав платника податків податковими органами. Тому, деталізація таких положень є важливою умовою для гармонізації податкового законодавства України з законодавством Європейського союзу та забезпечення реалізації європейських стандартів.

При цьому, вдосконалення процесу регулювання проведення податкових перевірок і оскарження їх результатів повинно здійснюватися з урахуванням положень, які наведені у рекомендаціях Європейського союзу.

2.2 Особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в адміністративному порядку

Право на оскарження рішень контролюючих органів, у тому числі оскарження рішень податкових органів за результатами податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань – є правом кожного платника податків і гарантується Конституцією та Законами України.

Відповідно до статті 55 Конституції України, кожному гарантується право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [75].

Законодавець передбачає два види захисту порушених прав платником податків та оскарження рішень контролюючих органів зокрема, у досудовому або судовому порядку, що відповідає міжнародній практиці забезпечення прав і свобод людини і громадянина.

Досудове вирішення спорів відіграє суттєву роль під час оскарження рішень контролюючих органів у багатьох країнах світу. Рада Європи наголошує, що уряд держави та адміністративні органи займають провідне місце у сприянні застосуванню альтернативних методів розв'язання спорів з приватними сторонами щодо індивідуальних адміністративних актів та інших суперечливих питань [80].

Рекомендація Rec (2001)9 Комітету Міністрів Ради Європи державам-членам щодо альтернатив судовому розгляду спорів між адміністративними органами й сторонами – приватними особами від 05 вересня 2001 року

№ 762, закріплює важливість позасудових методів врегулювання податкових спорів. Адміністративне оскарження є засобом полегшення доступу платників податків до правосуддя, а також, зменшує надмірне навантаження на органи судової влади [80].

Рекомендація Rec (2001)9 закріплює вимоги щодо позасудових методів врегулювання спору, які повинні бути здійснені з боку контролюючих органів відповідної держави, зокрема: одержання сторонами відповідної інформації про можливе використання альтернативних засобів вирішення спору; незалежність і неупередженість посередників, медіаторів і арбітрів; дотримання прав сторін і принципу рівності; прозорість при використанні альтернативних засобів і певні межі розсуду; виконання рішень, досягнутих з використанням альтернативних засобів [80].

При цьому, Рекомендація Rec (2001)9 передбачає, що позасудовий спосіб оскарження рішення контролюючого органу є обов'язковим і повинен здійснюватися перед зверненням платника податків до суду. Додатково розглядаються різні способи здійснення позасудового оскарження за участю контролюючих органів: мирова угода; внутрішній перегляд; арбітраж; примирення й медіація [80].

На сьогодні в Україні існує тільки внутрішній перегляд рішення, розглядається можливість включення такого способу позасудового врегулювання спорів як медіація

Наявність великої кількості методів позасудового оскарження в європейському законодавстві надає платнику податків широкі можливості для захисту своїх порушених прав та законних інтересів. Вважаємо за доцільне доповнити чинне податкове законодавство України закріпленням додаткових методів позасудового оскарження рішень контролюючих органів для гарантування основоположних прав та інтересів платника податків для забезпечення більш високого рівня гарантування додатковими методами позасудового оскарження рішень контролюючих органів.

Практика Європейського суду з прав людини має велике значення для розуміння європейських стандартів захисту прав платника податків під час адміністративного оскарження. Врахування принципу верховенства під час розгляду справ Європейського суду з прав людини вимагає положення статті 6 Кодексу адміністративного судочинства України [21].

Таким чином, аналіз рішень Європейського суду з прав людини має не лише доктринальне значення для українського законодавства, а є підставою для вдосконалення правового регулювання адміністративного оскарження рішень контролюючих органів в цілому і щодо завищення сум грошових зобов'язань платника податків зокрема.

Розвиток національного законодавства щодо запровадження альтернативних методів вирішення податкових спорів, вдосконалення оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку і забезпечення ефективного захисту порушеного права платників податків фізичних та юридичних осіб є одним з важливих завдань держави в сучасний період.

Згідно з положеннями пункту 56.1 статті 56 Податкового кодексу України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [16].

Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів, а саме оскарження результатів податкових перевірок є важливим механізмом забезпечення захисту прав і свобод людини і громадянина.

Існують суттєві відмінності правової регламентації процесуальних повноважень в діяльності органів виконавчої влади та органів судової влади. Якщо для судів дотримання процесуальних правил є незмінною умовою їх діяльності, то для адміністративних органів будь-які процедурні правила не мають настільки суттєвого значення, оскільки їх повсякденна діяльність вимагає оперативного керівництва, яке конкретизується в залежності від обставин.

До прямих переваг адміністративного оскарження над судовим можна зарахувати його економічність, оперативність, меншу формалізованість [117, с. 71]. З цим твердженням погоджується О. Л. Соколенко, зазначає, що становлення системи адміністративного оскарження як повноцінного правозахисного механізму доповнюватиме інші форми захисту прав громадян, дасть змогу розвантажити судочинство і, зрештою, сприятиме налагодженню діалогу між суспільством і органами державного врядування [118, с. 84].

Чітка та належним чином врегульована процедура адміністративного оскарження результатів податкової перевірки щодо завищення сум грошових зобов'язань платника податків зменшує навантаження на судові органи та забезпечує належний захист прав платників податків.

При цьому, розгляд скарг платників податків як фізичних так і юридичних осіб, під час процедури адміністративного оскарження, здійснюється органами виконавчої влади в чітко регламентованому правовими нормами порядку закріпленому у чинному законодавстві України.

Науковці розглядають поняття адміністративного провадження як нормативно врегульований порядок здійснення процесуальних дій, що забезпечують законний та об'єктивний розгляд і вирішення індивідуальних адміністративних справ, які об'єднані спільністю предмета [117].

Як зазначають науковці, звернення до суду необхідно розглядати як остаточну міру щодо захисту платником податків своїх інтересів. У зв'язку з цим не варто нехтувати існуючими формами адміністративного оскарження рішень керівників податкових органів [119, с. 161].

Відповідно до пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [16]. Право платника податків на адміністративне оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань є необхідною складовою досудового

процесу, що дає можливість суб'єктам господарювання та всім іншим платникам податків захистити свої права без залучення судових органів.

Недосконалість правового регулювання порядку адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань зумовлює актуальність вдосконалення даного механізму досудового розгляду податкових спорів.

Є. А. Усенко зазначає, що процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів являє собою розв'язання конфлікту, що виник між сторонами податкового правовідношення та долається самими сторонами без втручання третьої особи – суду. Сторонами при досудовому оскарженні рішень податкових органів виступають платник податків як зобов'язана сторона та контролюючий орган, уповноважений здійснювати функції щодо справляння податків [120, с. 78].

Погоджуючись з відповідними поглядами науковців зазначимо, що в адміністративних спорах в цілому та в податкових спорах зокрема, сторони завжди мають різний юридичний статус і ніколи не можуть бути рівними між собою.

Відповідно до підпункту 14.1.17 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, оскарження рішень контролюючих органів це оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені Податковим кодексом України за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [16].

За загальним правилом, існують фактичні та процесуальні підстави, з яких розпочинається процедура адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань. Як справедливо зазначає М. П. Кучерявенко, до фактичної підстави відноситься інше, ніж у контролюючого органу, уявлення платника податків щодо його податкового обов'язку та компетенції такого органу при

визначенні такого обов'язку, здійсненні заходів, спрямованих на його виконання. Скарга платника податків про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції органу, що його прийняв, є процесуальною підставою. Початок процедури адміністративного оскарження виводить конфлікт, який виник між сторонами матеріального правовідношення, на процесуальний рівень [121, с. 406].

Деякі науковці стверджують, що адміністративне оскарження рішень контролюючих органів є доюрисдикційною процедурою врегулювання податкових спорів. Є. А. Усенко розглядає такі особливості доюрисдикційних процедур в регулюванні податкових спорів:

1) вони не передбачають участі у вирішенні спору суду і безпосереднє застосування санкцій відразу після виникнення конфлікту;

2) конфлікт долається діями самих учасників спору в режимі узгодження позицій податкового органу і платника податків та зборів, (обов'язкових платежів);

3) узгоджувальний характер зумовлює багаторівневість і обов'язкову поступовість рівнів вирішення спору, яка починається з податкового органу, що є безпосереднім учасником податкового спору, та продовжується вищестоящими органами в ієрархії системи органів державної податкової служби;

4) апеляційне узгодження не означає закінчення податкового спору, оскільки після його завершення платник податків і зборів, (обов'язкових платежів), може звернутися до суду і оскаржити рішення, дії, (бездіяльність), податкового органу, що буде означати продовження процедурного регулювання податкового спору [120, с. 327–328].

Важливо звернути увагу на положення Закону України «Про адміністративну процедуру», що набуває чинності 15 грудня 2023 року, де систематизовано та врегульовано всі аспекти досудового оскарження адміністративних актів платниками податків.

Відповідно до статті 2 Закону України «Про адміністративну процедуру», адміністративне провадження – сукупність процедурних дій, що вчиняються адміністративним органом, і прийнятих процедурних рішень з розгляду та вирішення справи, що завершується прийняттям і, в необхідних випадках, виконанням адміністративного акта [88]. З огляду на це, важливо розглянути поняття адміністративного акту. Відповідно до Закону України «Про адміністративну процедуру», це рішення або юридично значуща дія індивідуального характеру, прийняте (вчинена) адміністративним органом для вирішення конкретної справи та спрямоване (спрямована) на набуття, зміну, припинення чи реалізацію прав та/або обов'язків окремої особи (осіб) [88].

Науковці виділяють основоположні ознаки адміністративного акту, зокрема:

- індивідуальність та конкретність, що відрізняють його від нормативних актів, які встановлюють правила для неодноразового застосування та невизначеного кола осіб. Адміністративним актом відбувається вирішення конкретної справи;
- односторонність, що відрізняє адміністративні акти від адміністративних договорів;
- сфера публічного адміністрування відмежовує їх від інших публічно-владних сфер: правосуддя, законотворення;
- зовнішня дія відрізняє адміністративні акти від внутрішньо організаційних актів: доручень та наказів, що спрямовані на підрозділи та персонал органу, наприклад, при розв'язанні кадрових питань [122, с. 9].

Таким чином, можна поділити адміністративні акти на ті які позитивно впливають на особу – задоволення оскарження результатів податкової перевірки щодо завищених сум грошових зобов'язань платника податків, такі адміністративні акти відносяться до сприяючих, до обтяжуючих відносяться адміністративні акти які негативно впливають на громадянина, його свободу або права та законні інтереси.

Згідно з положеннями Закону України «Про адміністративну процедуру» визначено 13 основоположних принципів:

1. Принцип верховенства права та законності, для якого мають виконуватись такі умови: дискреційне повноваження має бути закріплене в законі; адміністративний орган повинен дотримуватися меж і способу діяльності; розсуд має бути спрямованим на досягнення мети діяльності; не можна відступати від попередніх рішень в однакових чи подібних справах, в іншому випадку такий відступ необхідно обґрунтувати [122, с. 15].

2. Принцип рівності учасників, який передбачає надання однакових умов усім учасникам справи, надаючи додаткові гарантії тим учасникам, які мають обмежені права порівняно з іншими.

3. Принцип обґрунтованості та визначеності, форма адміністративного акту повинна відповідати законодавчо визначеній задля обґрунтування рішення уповноважених осіб контролюючого органу.

4. Принцип безсторонності (неупередженості) адміністративного органу, що передбачає механізми відводу або самовідводу у випадках наявності додаткового інтересу у особи, яка розглядає справу, забезпечуючи права та інтереси громадян.

5. Принцип добросовісності та розсудливості. Цей принцип зобов'язує особу добросовісно виконувати вимоги та користуватися наданими правами. Розсудливість спонукає адміністративний орган діяти, керуючись законами логіки, здоровим глуздом та загальноприйнятими нормами моралі. Нерозсудливими можна вважати рішення адміністративного органу про призначення повторної експертизи у справі, якщо в жодного з учасників провадження немає сумнівів щодо результатів першої експертизи [122, с. 17].

6. Принцип пропорційності, вимагає дотримання балансу між публічним та приватним інтересами.

7. Принцип відкритості надає громадянам право на ознайомлення з матеріалами справи та часом і місцем її проведення.

8. Принцип своєчасності та розумного строку, дозволяє приймати рішення уповноваженим особам не пізніше законодавчо визначеного строку на проведення такого провадження.

9. Принцип ефективності означає вчинення процедурних дій з боку посадових осіб контролюючих органів з найменшою витратою коштів та часу.

10. Принцип презумпції правомірності дій та вимог особи, цей принцип означає, що дії та вимоги особи вважаються правомірними доти, поки інше не буде доведено під час розгляду та/або вирішення справи; всі сумніви, що виникають внаслідок неоднозначного трактування норм права, мають тлумачитися на користь особи [122, с. 19].

11. Принцип офіційності, зобов'язує встановлювати обставини справи без залучення особи.

12. Принцип гарантування права особи на участь в адміністративному провадженні, що забезпечує право особи бути вислуханою та надавати пояснення/заперечення щодо справи.

13. Принцип гарантування ефективних засобів правового захисту, означає що особа може використати своє право на досудове оскарження результатів податкової перевірки.

Аналізуючи положення чинного податкового законодавства, можна зробити висновок, що законодавець забезпечує можливість скасування контролюючим органом вищого рівня акту податкової перевірки в якому завищено суми грошового зобов'язання платника податків або будь-якого іншого рішення контролюючого органу, під час проведення процедури його адміністративного оскарження та в інших випадках у разі встановлення невідповідності таких рішень актам законодавства [16]. Вказане положення законодавства підтверджує ефективність адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань і забезпечує відповідний захист прав платників податків під час процедури адміністративного оскарження.

Отже, у разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених Податковим кодексом України або іншими законами України, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [16].

Чинним законодавством визначено вичерпний перелік контролюючих органів вищого рівня, до яких можна звернутись зі скаргою, під час адміністративного оскарження результатів податкових перевірок в цілому і, щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань платників податків зокрема.

Відповідно до пункту 55.2 статті 55 Податкового кодексу України, контролюючими органами вищого рівня є:

- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;
- для територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, їх структурних підрозділів (у тому числі для державних податкових інспекцій);
- центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику;
- для територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну митну політику [16].

У зв'язку з податковою реформою в Україні були внесені істотні зміни в податкове законодавство, яке регулює вирішення податкових спорів, а саме зміни, щодо визначення презумпції невинуватості платника податків під час оскарження результатів податкових перевірок.

До цього часу, обов'язок доведення помилковості нарахування суми податкового зобов'язання, здійсненого органом державної податкової служби відповідно до законодавства, покладався на платника податків виключаючи

випадки нарахування податкового зобов'язання непрямыми методами. На сьогодні, пункт 56.4 статті 56 Податкового кодексу України закріплює обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених Податковим кодексом України, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган.

Згідно з положеннями Податкового кодексу України процедура адміністративного оскарження рішень контролюючих органів є дворівневою. Правове регулювання оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань у досудовому порядку регламентується положеннями статті 56 Податкового кодексу України та додатково деталізується Наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [121].

Важливо зазначити, що рішення контролюючих органів, які оскаржені платником податків у судовому порядку та грошові зобов'язання, самостійно визначені платником податків не підлягають оскарженню в адміністративному порядку [102].

При цьому, у податковому процесі основною формою захисту прав платників податків виступає скарга, хоча і назва в неї може бути різною.

Відповідно до пункту 56.2 статті 56 Податкового кодексу України, у разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня [16]. Проте, положення статті 86 Податкового кодексу України передбачають, що у разі незгоди платника податків з висновками перевірки, вони мають право подати свої заперечення на висновки зазначені у акті податкової перевірки [16].

Таким чином, заперечення є різновидом скарги у податкових спорах і надається платником податків у випадках оскарження акту податкової перевірки щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань та є гарантією захисту свого порушеного права.

Науковці визначають скаргу як правову вимогу заінтересованої особи до податкового органу, що випливає з податкових правовідносин, на підставі юридичних фактів з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, і звернена до вищого податкового органу (вищої посадової особи) або до суду для розгляду та вирішення в певному процесуальному порядку або як форму звернення фізичної або юридичної особи до відповідного органу державної влади або органу місцевого самоврядування посадових та службових осіб цих органів із заявою про поновлення порушених прав скаржників та захист їх законних інтересів [7, с. 500].

Як ми бачимо, існують різні визначення правової природи скарги, з одного боку його визначають як форму звернення платника податків як фізичної так і юридичної особи, з іншого боку як правову вимогу заінтересованої особи. При цьому, ми вважаємо, що визначення скарги як правової вимоги не враховує всі аспекти вказаного процедурного документа, тому погоджуємось з науковцями, які визначають скаргу як форму офіційного звернення фізичної або юридичної особи до контролюючих органів.

При цьому, звернення платників податків – фізичних та юридичних осіб до контролюючих органів щодо захисту свого порушеного права є невід'ємним правом кожної людини і громадянина і регламентовано підпунктом 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України [16].

Відповідно до статті 40 Конституції України, кожен має право направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та

посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк [75].

Законодавством на різних рівнях передбачено захист платника податків у разі винесення помилкових та несправедливих рішень контролюючими органами, що дозволяє забезпечити гарантії та рівність сторін податкових правовідносин.

Згідно з пунктом 86.7 статті 86 Податкового кодексу України, у разі незгоди платника податків або його представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в акті (довідці) перевірки, вони мають право подати свої заперечення та додаткові документи і пояснення, зокрема, але не виключно, документи, що підтверджують відсутність вини, наявність пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності, до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акту (довідки) [16].

Проаналізувавши законодавство звертаємо увагу, що у попередній редакції зазначена стаття передбачала надання заперечень платником податків до контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків, або до контролюючого органу вищого рівня, що на практиці ускладнювало процедуру розгляду заперечення на акт податкової перевірки і створювало додаткові умови для зловживання правом серед посадових осіб контролюючих органів.

Таким чином, законодавцем було внесено зміни до статті 87 Податкового кодексу України, щодо надсилання заперечень на акт податкової перевірки до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, що забезпечило спрощення процедури розгляду та подання заперечень на акт податкової перевірки.

Відповідність процедури адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань, та дотримання процесуальними документами визначеній

законодавством форми є ключовим для прийняття заперечень платника податків до розгляду контролюючими органами.

При цьому, в теорії податкового права, науковці виділяють окремі стадії адміністративного провадження під час оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань.

На наш погляд, стадії процесу адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань, наведені у Податковому кодексу України, Законі України «Про адміністративну процедуру» від 17 лютого 2022 року № 2073-ІХ, Законі України «Про звернення громадян» № 393/96-ВР від 02 жовтня 1996 року та у Наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» № 916 від 21 жовтня 2015 року є вмотивованими, всебічно охоплюють всі особливості процедури оскарження і застосовуються на практиці:

1. Етап відкриття провадження щодо поданих заперечень на Акт податкової перевірки передбачає формальну перевірку підстав для розгляду заперечення на Акт податкової перевірки. На цьому етапі перевіряється наявність фактичних підстав для повернення заперечення, зокрема у випадках недотримання визначеної форми, що чітко регламентована пунктом 56.3 статті 56 Податкового кодексу України та розділом IV Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами».

У разі незгоди з висновками податкової перевірки, платник податків має право підписати Акт податкової перевірки і надати свої заперечення до нього, або надіслати свої заперечення з додатковими доказами на адресу контролюючого органу, який проводив податкову перевірку, протягом 10 робочих днів з дня отримання Акту про проведення податкової перевірки.

При цьому, звернутись до контролюючого органу із запереченням, може лише особа, котра має відповідне суб'єктивне публічне право, тобто особа (майбутній адресат), як: хоче реалізувати своє право, свободу чи законний інтерес або виконати визначений законом обов'язок; або вважає, що розгляд і виконання такої вимоги належить до компетенції контролюючого органу [122, с. 27].

Порушення вимог законодавства щодо встановленої форми заперечення позбавляє заявника-платника податків законного права на розгляд поданого заперечення. Відповідно до положень статті 1 розділу IV Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами», заперечення має включати таку інформацію: прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає заперечення; найменування контролюючого органу; реквізити оскаржуваного рішення; підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі; обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства; вимоги та клопотання платника податків, який подає заперечення; відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання заперечення до контролюючого органу вищого рівня; відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду заперечення; перелік документів, які додаються до заперечення [102].

Окрім цього, контролюючий орган перевіряє відповідність питань, зазначених у запереченні на акт податкової перевірки повноваженням органу, який одержав таке заперечення. У випадках прийняття контролюючим органом рішення про відсутність фактичних підстав для заперечення на акт податкової перевірки або наявність порушення законодавчо регламентованої

форми, заявнику – платнику податків повертається заперечення з відповідними роз'ясненнями не пізніше як через десять днів від дня його надходження.

У разі відповідності надісланого заперечення на Акт податкової перевірки законним підставам контролюючий орган приймає рішення про його розгляд.

2. Етап підготовки та перевірки заперечення на Акт податкової перевірки передбачає всебічний розгляд заперечення. Цей етап включає підготовку до справи та перевірку обґрунтованості матеріалів, наданих для аналізу контролюючому органу, у разі потреби здійснюється запит на отримання додаткової інформації та матеріалів, необхідних для прийняття рішення контролюючим органом.

Відповідно до статті 47 Закону України «Про адміністративну процедуру», на даному етапі на контролюючий орган покладаються такі обов'язки:

1) витребує додатково документи та відомості, що перебувають у володінні органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим, органу місцевого самоврядування, підприємства, установи чи організації, що належить до сфери його управління;

2) залучає до участі в адміністративному провадженні адресата, повідомляє йому правові підстави початку адміністративного провадження та можливі наслідки прийняття адміністративного акта;

3) повідомляє заінтересованим особам про початок адміністративного провадження та про їхні права на участь в адміністративному провадженні;

4) повідомляє учасникам адміністративного провадження порядок ознайомлення з матеріалами справи, їхні права і обов'язки;

5) надає учасникам адміністративного провадження можливість подати документи, клопотання, пояснення та зауваження, довести обставини, що мають значення для вирішення справи;

б) вирішує питання про необхідність залучення до участі в адміністративному провадженні осіб, які сприяють розгляду справи, призначення експертизи, проведення огляду на місці або огляду речей, проведення слухання у справі;

7) виконує інші передбачені законом обов'язки в рамках адміністративного провадження [88].

В умовах карантину та військового стану запит додаткової інформації уповноваженими контролюючими органами або надання пояснень з боку платника податків може здійснюватися дистанційно за допомогою інноваційних засобів зв'язку, зокрема через програми Skype або Zoom.

3. Етап розгляду заперечення на Акт податкової перевірки по суті й ухвалення рішення по ній. На цьому етапі контролюючий орган досліджує та оцінює докази, що містяться у зібраних матеріалах і встановлює факти, правова оцінка (кваліфікація) яких дозволяє застосовувати відповідні норми права і винести рішення щодо заперечення [123, с. 13].

Відповідно до підпункту 86.7.1 пункту 86.7 статті 86 Податкового кодексу України, заперечення до Акту перевірки та/або додаткові документи і пояснення, у разі їх подання платником податку розглядаються комісією такого контролюючого органу з питань розгляду заперечень та пояснень до актів перевірок яка є постійно діючим колегіальним органом контролюючого органу. Склад комісії та порядок її роботи затверджуються наказом керівника контролюючого органу. Розгляд матеріалів перевірки здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до Акту перевірки та/або додаткових документів і пояснень відповідно до цього пункту. За результатами розгляду матеріалів перевірки комісія з розгляду заперечень приймає висновок, що є невід'ємною частиною матеріалів перевірки [16].

Під час розгляду заперечень на акт податкової перевірки комісії з питань розгляду заперечень, відповідно до законодавства, має такі повноваження:

- встановлює, чи вчинив платник податку, щодо якого було складено акт перевірки, порушення податкового, валютного та/або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- розглядає обставини вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, а також встановлені при розгляді наданих платником податків, письмових пояснень та їх документального підтвердження (зокрема щодо обставин, що стосуються події правопорушення, та вжитих платником податків заходів щодо дотримання правил та норм законодавства, з посиланням на документи та інші фактичні дані, що підтверджують зазначені обставини);

- досліджує питання наявності або відсутності обставин, що виключають вину у вчиненні правопорушення (крім правопорушень, відповідальність за які настає незалежно від наявності вини), пом'якшують або звільняють від відповідальності;

- визначає розмір грошових зобов'язань та/або суму зменшення бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, та/або суму зменшення податку на доходи фізичних осіб, задекларованого до повернення з бюджету, зокрема при використанні права на податкову знижку, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість, а також необхідність надсилання (вручення) платнику податків відповідного податкового повідомлення-рішення [16].

Створення спеціальної комісії з питань розгляду заперечень контролюючого органу є нововведенням для податкового законодавства України і свідчить про наявність великої кількості скарг та заперечень платників податків на рішення контролюючих органів. При цьому законодавцем не регламентовано кваліфікацію та кількість членів комісії, що

створює додаткові неточності і надає контролюючим органам можливість на власний розсуд призначати членів комісії, у яких може бути відсутня обов'язкова кваліфікація для перевірки обґрунтованості заперечення на акт податкової перевірки

Пропонуємо деталізувати визначений пункт переліком додаткових обов'язків та повноважень, складу та кваліфікації кожного члена спеціалізованої комісії з питань розгляду заперечень контролюючого органу. Вважаємо за потрібне закріпити такий порядок на законодавчому рівні.

Заявнику-платнику податків надано законодавче право брати участь у процесі розгляду матеріалів перевірки особисто або через свого представника. Безпосередньо під час розгляду матеріалів перевірки платник податку має право надавати письмові та/або усні пояснення з приводу предмета розгляду [16].

Попередня редакція статті 86 Податкового кодексу України передбачала можливість прийняття участі заявника-платника податків у процесі розгляду матеріалів перевірки тільки у разі наявності бажання у такого платника податків. Повідомлення про місце і час розгляду заперечення на акт податкової перевірки надсилалось лише тим платникам податків, які виявили бажання бути присутніми на розгляді поданого заперечення, що створювало нерівні умови для платників податків та передбачало упередженість контролюючих органів внаслідок відсутності об'єктивних підстав оцінювати за якими критеріями контролюючий орган приймає рішення про наявність або відсутність у платника податків такого бажання.

Таким чином, право присутності заявника-платника податків під час розгляду заперечення на акт податкової перевірки щодо завищення грошових зобов'язань та можливість надавати письмові та/або усні пояснення з приводу предмета розгляду забезпечує гарантії захисту порушених прав заявника-платника податків та є підтвердженням демократичної правової держави.

З іншого боку, відповідно до підпункту 86.7.3 пункту 86.7 статті 86 Податкового кодексу України, відсутність платника податку або його представника, повідомленого про час і місце розгляду матеріалів перевірки, не є перешкодою для розгляду матеріалів перевірки [16].

У випадку задоволення заперечення заявнику-платнику податків надсилається письмова відповідь про результати розгляду, акт податкової перевірки скасовується, забезпечується поновлення порушених прав заявника-платника податків, контролюючим органом передбачаються заходи для припинення неправомірних дій, а також можуть відшкодовуватись матеріальні збитки.

У разі незгоди з поданими запереченнями платника податків до Акту податкової перевірки, контролюючий орган, який здійснював розгляд таких заперечень надає платнику податків Лист про розгляд заперечень, в якому фіксуються результати розгляду.

4. Етап отримання податкових повідомлень-рішень. За результатами виявлених порушень податкового законодавства платником податків, контролюючий орган приймає податкові повідомлення-рішення за результатами оскарження заперечень до Акту податкової перевірки. У разі, якщо платник податків не надавав заперечення, податкові повідомлення-рішення надсилаються платнику податків після закінчення строку, наданого для подачі та розгляду заперечень на Акт податкової перевірки.

Основним адміністративним актом, який приймається податковими органами у разі завищення або заниження грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки є податкові повідомлення-рішення.

Відповідно до підпункту 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податкове повідомлення-рішення це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими

актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності [16].

Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу на підставі висновку комісії контролюючого органу з питань розгляду заперечень протягом п'яти робочих днів, наступних за днем прийняття такого висновку комісією і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків[16].

Як зазначає М. О. Небесна, податкове повідомлення-рішення можна віднести як до регулятивних адміністративних актів, так і до захисних з огляду на те, що податкове повідомлення-рішення може прийматись не лише у зв'язку із застосуванням заходів впливу за результатами виявлених порушень податкового або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи Державної податкової служби, але й у разі, коли згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, є контролюючий орган [19, с. 121–122].

Податковий кодекс детально визначає форму і зміст податкового повідомлення рішення, зокрема, у разі якщо податкове повідомлення-рішення прийняте за результатами проведеної податкової перевірки і є процесуальною підставою притягнення особи до фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення, воно повинно містити:

- 1) обґрунтовану підставу для визначення (нарахування/зменшення) грошового зобов'язання та/або податкового зобов'язання, що повинен сплатити платник податків, та/або зменшення суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, та/або зменшення податку на доходи фізичних осіб, задекларованого до повернення з бюджету, зокрема при використанні права на податкову знижку, та/або заниження чи завищення суми податкових зобов'язань, заявленої у податковій декларації, або суми податкового

кредиту, заявленої у податковій декларації з податку на додану вартість у вигляді фактичної підстави, а саме викладення стислого змісту щодо виявлених перевіркою порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства з наведенням інформації щодо обставин вчинених правопорушень, які відображені в акті перевірки, у разі якщо перевіркою виявлено факти зниження (ненарахування та/або неутримання) платником податків, у тому числі податковим агентом, податкових зобов'язань – додатково зазначається граничний строк сплати таких податкових зобов'язань, у тому числі за відповідні податкові (звітні) періоди, по яких виявлено таке зниження (ненарахування та/або неутримання);

2) надання або ненадання платником податків заперечень, письмових пояснень та додаткових документів, зокрема щодо обставин виявлених порушень, наданої платником податків інформації, яка спростовує наявність його вини, наявності пом'якшуючих обставин або обставин, що звільняють від фінансової відповідальності;

3) посилання на акт документальної перевірки;

4) детальний розрахунок штрафних санкцій (фінансових санкцій, штрафів), у тому числі штрафних санкцій або пені, за порушення іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на контролюючі органи;

5) інформацію щодо наявності обставин, які пом'якшують, обтяжують або звільняють від фінансової відповідальності.

6) попередження про необхідність складення та реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної/розрахунку коригування до неї або про необхідність виправлення помилок, допущених під час зазначення реквізитів податкової накладної;

7) граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової звітності та/або реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової

накладної/розрахунку коригування до неї або виправлення помилок, допущених під час зазначення реквізитів податкової накладної;

8) попередження про наслідки невиконання податкового повідомлення-рішення в установленій строк;

9) граничні строки для оскарження податкового повідомлення-рішення [16].

На податкові органи України покладено обов'язок щодо обліку податкових повідомлень-рішень, які відображаються у реєстрі виданих податкових повідомлень-рішень щодо платників податків.

Деякі науковці звертають увагу на недосконалість форми податкового повідомлення-рішення, зокрема відсутності мотивувальної частини в такому адміністративному акті. Таким чином, вважаємо за потрібне вдосконалити форму податкового повідомлення-рішення мотивувальною частиною.

5. Етап оскарження отриманих податкових повідомлень-рішень передбачає подання скарги до контролюючого органу вищого рівня та перевірку законності рішення, прийнятого контролюючим органом, який провадив розгляд заперечень до Акту податкової перевірки.

Відповідно до пункту 56.2 статті 56 Податкового кодексу України, якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня. У разі перегляду контролюючим органом суми грошового зобов'язання та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платнику податків надсилаються (вручаються) окремі податкові повідомлення-рішення [16].

Таким чином, платник податків може отримати декілька податкових повідомлень-рішень, які стосуються різних видів податків або донарахування

грошових зобов'язань. Чинним законодавством України не передбачено обмежень щодо можливої кількості оскарження податкових повідомлень-рішень, отже в одній скарзі платник податків має право оскаржити всі рішення прийняті за результатами податкової перевірки.

Згідно з вимогами до оформлення скарги, які наведені у пункті 1 розділу IV Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 року № 91, скарга платника податків подається в письмовій формі та має включати таку інформацію: прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу; найменування контролюючого органу; реквізити оскаржуваного рішення; підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі; обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства; вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу; відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня; відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; адресу, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги; перелік документів, які додаються до скарги [102].

Платник податків має право оскаржити податкове повідомлення-рішення протягом 10 робочих днів, який починають перебіг з дня отримання податкових повідомлень-рішень. Важливо зазначити, що скарга подається до контролюючого органу вищого рівня в письмовій або електронній формі засобами електронного зв'язку.

З метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19) та включаючи положення щодо військового стану зупинено перебіг строків, встановлених щодо адміністративного оскарження скарг платників податків, що надійшли контролюючому органу по останній

календарний день місяця включно в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України, відповідно до пункту 52 підрозділу 10 розділу XX «Перехідних положень» Податкового кодексу України [16]. Це не поширюється на скарги щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість.

Таким чином, розрахунок строку для подання скарги на податкове повідомлення-рішення та розгляду такої скарги контролюючим органом починається з першого календарного дня місяця, наступного за місяцем, в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19) та враховуючи положення щодо військового стану [16].

Важливо зазначити, що відповідно до пункту 56.5 статті 56 Податкового кодексу України платник податків одночасно з поданням скарги до контролюючого органу вищого рівня, зобов'язаний у будь-якій доступній формі (письмовій або електронній) повідомити контролюючий орган, який проводив податкову перевірку, прийняв рішення за її результатами та визначив грошове зобов'язання платника податків.

Контролюючий орган вищого рівня, до якого надійшла скарга на податкові повідомлення-рішення, прийняті за результатами податкової перевірки, може прийняти рішення про проведення позапланової документальної перевірки у випадках незгоди з висновками прийнятими контролюючим органом, який проводив податкову перевірку.

6. Етап проведення позапланової документальної перевірки є факультативною і проводиться у разі наявності у контролюючого органу вищого рівня підстав вважати, що результати проведеної податкової перевірки не відповідають дійсності та містять помилки.

У такому випадку відбувається повна перевірка платника податків в межах повноважень якими наділені контролюючі органи під час проведення

позапланової документальної перевірки, а висновки попередньої перевірки не беруться до уваги уповноваженими органами.

7. Етап виконання рішення за результатами розгляду скарги на податкові повідомлення-рішення передбачає поновлення порушених прав заявника-платника податків. Виконання рішення зазвичай передбачає здійснення зазначених у рішенні дій, повернення завищених грошових зобов'язань, видачу документів та скасування податкових-повідомлень рішень. Зазвичай, обов'язок виконання рішення покладається на органи державної влади місцевого самоврядування.

Як зазначають науковці, адміністративний акт є обов'язковим до виконання з дня набрання ним чинності однак виконання сприяючих та обтяжуючих адміністративних актів об'єктивно відрізняються [122, с. 55].

8. Етап оскарження рішення за результатами розгляду скарги на податкові повідомлення-рішення передбачає можливість платника податків розпочати судове оскарження.

Заявник-платник податків має право звернутись з позовною заявою до суду для оскарження неправомірного рішення контролюючого органу прийнятого за результатами адміністративного оскарження податкових повідомлень-рішень щодо завищення та повернення сум грошових зобов'язань.

Процедура адміністративного оскарження закінчується у передбачених законодавцем випадках, при цьому, відповідно до пункту 56.17 статті 56 Податкового кодексу України завершенням процедури адміністративного оскарження вважається:

день, наступний за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу;

днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги (або заперечення);

днем отримання платником податків рішення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику;

днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались.

День закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків [16].

Важливо звернути увагу, що адміністративне оскарження рішень контролюючих органів закріплених у акті податкової перевірки є досудовим порядком вирішення податкового спору.

Таким чином, рішення контролюючих органів закріплені у Акті податкової перевірки, що були оскаржені в судовому порядку не підлягають додатковому оскарженню у адміністративному порядку. Проте рішення контролюючих органів закріплені у акті податкової перевірки, що були оскаржені в адміністративному порядку можуть бути оскаржені в судовому порядку. У випадку звернення заявника-платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу завищене грошове зобов'язання, визначене за результатами податкової перевірки вважається неузгодженим до дня набрання рішенням суду законної сили.

Для захисту своїх порушених прав та законних інтересів платник податків може використовувати альтернативний метод процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів щодо завищення грошових зобов'язань, а саме звернення до Ради бізнес-омбудсмена.

З метою сприяння прозорості діяльності державних органів, зокрема контролюючих органів у сфері податкових правовідносин та платників податків-фізичних та юридичних осіб, Кабінетом Міністрів України було створено Раду бізнес омбудсмена як постійно діючий консультативно-дорадчий орган.

У податкових спорах Рада бізнес-омбудсмена має право розглядати скарги від платників податків на рішення, дії або бездіяльність податкових

органів та їх посадових осіб та брати участь під час розгляду податковими органами скарг платників податків. До складу Ради бізнес-омбудсмена входять бізнес-омбудсмен, два заступники бізнес-омбудсмена; працівники, яких Рада бізнес-омбудсмена може відповідно до її потреб наймати на роботу згідно з регламентом (Секретаріат) [103].

Надання скарг до Ради бізнес-омбудсмена відповідає основним положенням і вимогам, які зазначені в чинному законодавстві України і які ми розглядали вище, проте є декілька особливостей. За загальним правилом, скарги подаються через електронну систему подання скарг, що є доступною на офіційному веб-сайті Ради бізнес-омбудсмена. Окрім цього, скарга може бути подана письмово і доставлена особисто в офіс бізнес-омбудсмена або усно по телефону. Дозволяється подача скарг будь якою з трьох мов: українська або англійська. Про отримання скарги заявник повідомляється особисто в електронній формі з зазначенням реєстраційного номеру скарги [103].

Важливо зазначити, що термін розгляду скарги та прийняття рішення по ній не має перевищувати трьох місяців, з дати початку її розгляду. За цей час бізнес-омбудсмен має право отримувати додаткову інформацію і докази як у контролюючих органів так і у платників податків у будь-який спосіб, який він вважає доречним.

Відповідно до Регламенту Ради бізнес-омбудсмена, прийнятого відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» та Меморандуму про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року, після завершення розгляду, бізнес-омбудсмен повинен прийняти одне з таких рішень:

- визнати скаргу обґрунтованою або значною мірою обґрунтованою та надати рекомендації відповідному органу державної влади, органу місцевого самоврядування або суб'єкту господарювання, що перебуває у сфері їх управління, щодо шляхів реагування;

- передати скаргу відповідному органу державної влади або органу місцевого самоврядування з вимогою про проведення додаткового розгляду справи;
- відхилити скаргу як необґрунтовану або значною мірою необґрунтовану [103].

Протягом 2020 року Радою бізнес-омбудсмена було отримано 15 515 скарг щодо завищених або занижених грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок. Аналізуючи статистику звернень до Ради бізнес-омбудсмена за 2020 рік, можемо зробити висновок, що це є дієвим механізмом захисту прав та законних інтересів платників податків як альтернатива звернення зі скаргою до контролюючих органів під час процедури адміністративного оскарження.

Процедура адміністративного оскарження та процедура судового оскарження результатів податкових перевірок щодо завищення та повернення грошових зобов'язань платників податків є взаємопов'язаними між собою та передбачають гарантію та захист прав та законних інтересів платників податків в Україні.

Адміністративне оскарження дій та бездіяльності податкових органів надає певні переваги для платників податків, оскільки лише платники податків мають право розпочати адміністративне оскарження рішень контролюючих органів в той час, коли контролюючі органи виступають лише як суб'єкт податкового спору. Також проста форма заперечення на акт податкової перевірки або скарги на податкові повідомлення-рішення щодо завищення грошових зобов'язань не передбачає у платника податків наявності спеціальних знань та навичок, що полегшує процес її подання контролюючим органам.

Разом з цим, застосування процедури адміністративного оскарження результатів податкових перевірок щодо безпідставного завищення та подальшого повернення завищених сум грошових зобов'язань платника

податків не виключає застосування альтернативних способів для захисту прав та законних інтересів платників податків.

2.3 Особливості повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок в судовому порядку

Оскарження рішень контролюючих органів у податкових спорах займає центральне місце у сфері забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків фізичних та юридичних осіб. Нормативно-правова основа права платника податків на звернення до суду базується на нормах Конституції України, які гарантують право платників податків, фізичних та юридичних осіб, на судовий захист під час оскарження рішень контролюючих органів, їх дій чи бездіяльності.

Реалізація права платника податків на судовий захист щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності уповноважених осіб контролюючого органу, виникає лише тоді, коли були порушені безпосередньо права і законні інтереси платника податків у сфері публічно-правових відносин. Чинне законодавство України гарантує захист порушених прав платників податків і надає рівні умови для кожного.

Важливо, що у податковому законодавстві закріплений принцип рівності усіх платників податків перед законом, який передбачає недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу [16].

Під час реалізації своїх публічно-владних повноважень, контролюючі органи приймають адміністративні акти, які є предметом оскарження в

адміністративному суді. Найчастіше платники податків оскаржують податкові повідомлення-рішення, як результат податкової перевірки.

Також, законодавством закріплене право платника податків на оскарження в суді наданих особі у паперовій або електронній формі індивідуальних та узагальнюючих податкових консультацій. Вказане положення закріплене у підпункті 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України [16].

Важливо зазначити, що право на судовий захист передбачено положеннями міжнародного законодавства, зокрема стаття 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, гарантує право кожного на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом [124].

Відповідно до законодавчо закріпленої процедури оскарження рішень контролюючих органів, кожен громадянин може захистити свої порушені права та законні інтереси у сфері публічно-правових відносин, звернувшись до адміністративного суду. Кодекс адміністративного судочинства України є основним національним процесуальним нормативно-правовим актом, який закріплює порядок реалізації конституційного права платника податків на оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів. Відповідно до висновку Конституційного Суду України у Рішенні від 09 вересня 2010 року № 19-рп/2010, адміністративне судочинство як спеціалізований вид судової діяльності є тим конституційно й законодавчо закріпленим механізмом, що розширив можливості людини для здійснення права на судовий захист від протиправних рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень [125].

Таким чином, діяльність адміністративних судів є надзвичайно важливим правовим інструментом забезпечення ефективного захисту прав та законних інтересів платників податків у сфері публічно-правових відносин щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів під час здійснення ними владних повноважень.

Відповідно до статті 5 Кодексу адміністративного судочинства України, кожен має право на звернення до адміністративного суду, якщо вважає що своїм рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкт владних повноважень порушив права, свободи або законні інтереси платника податків [21].

Непорушність права на справедливий суд закріплено положеннями статті 7 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» № 1402-VIII від 2 червня 2016 року, відповідно, кожному громадянину гарантується захист його прав, свобод та інтересів у розумні строки незалежним, безстороннім і справедливим судом, утвореним законом [126].

Юрисдикція адміністративного суду поширюється на вирішення справ предметом яких є публічно-правовий спір. Відповідно до статті 4 Кодексу адміністративного судочинства, публічно-правовий спір, це спір у якому: хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, у тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або хоча б одна сторона надає адміністративні послуги на підставі законодавства, яке уповноважує або зобов'язує надавати такі послуги виключно суб'єкта владних повноважень, і спір виник у зв'язку із наданням або ненаданням такою стороною зазначених послуг; або хоча б одна сторона є суб'єктом виборчого процесу або процесу референдуму і спір виник у зв'язку із порушенням її прав у такому процесі з боку суб'єкта владних повноважень або іншої особи. [21]

Таким чином, до підсудності адміністративного суду відноситься досить широке коло публічно-правових спорів, які відрізняються за правовою природою та предметом оскарження.

Зокрема відповідно до статті 19 Кодексу адміністративного судочинства України, юрисдикція адміністративного суду поширюється на оскарження рішень суб'єктів владних повноважень, а саме рішення уповноважених осіб податкових органів, що включають як нормативно-

правові акти так й індивідуальні акти, їх дій чи бездіяльність що порушують права, свободи і законні інтереси платників податків.

Разом з цим слід погодитись з думкою В.В. Комарова, який зазначає, що право на судовий захист у сучасних умовах має унітарну природу, на яку не впливають певні відмінності між справами, що виникають з цивільних і адміністративних відносин [127, с. 162].

У разі ухвалення судом рішення яке на думку платника податків порушує його права та законні інтереси, або не враховує всі обставини справи, він має право оскаржити це рішення у вищих судових інстанціях.

Згідно з положеннями статті 14 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» № 1402-VIII від 02 червня 2016 року, сторони справи, яка є предметом судового розгляду, та інші особи мають право на апеляційний перегляд справи та у визначених законом випадках - на касаційне оскарження судового рішення [126].

Судові спори з контролюючими органами можуть послідовно проходити такі інстанції:

- Перша інстанція – місцеві адміністративні суди вирішують адміністративні справи як суди першої інстанції, відповідно до статті 22 Кодексу адміністративного судочинства України.

- Апеляційна інстанція – апеляційні адміністративні суди переглядають судові рішення місцевих адміністративних судів, які знаходяться у межах їх територіальної юрисдикції, відповідно до статті 23 Кодексу адміністративного судочинства України.

- Касаційна інстанція – Верховний суд, який переглядає судові рішення місцевих та апеляційних адміністративних судів, відповідно до статті 24 Кодексу адміністративного судочинства України. Рішення судів касаційної інстанції оскарженню не підлягають та є остаточними [21].

Дотримання відповідних строків щодо оскарження рішень попередньої інстанції, які закріплені у чинному законодавстві України є обов'язковими для сторін.

Відповідно до положень частини 1 статті 295 Кодексу адміністративного судочинства України, апеляційна скарга на рішення суду подається протягом тридцяти днів, а на ухвалу суду - протягом п'ятнадцяти днів з дня його (її) проголошення. Проте, якщо в судовому засіданні було оголошено лише вступну та резолютивну частини рішення (ухвали) суду, або розгляду справи в порядку письмового провадження, зазначений строк обчислюється з дня складення повного судового рішення [21].

Для підготовки та подачі касаційної скарги на судові рішення відводиться тридцять днів з дня його проголошення, але якщо у судовому засіданні було оголошено лише вступну та резолютивну частину судового рішення або розгляду справи (вирішення питання) без повідомлення (виклику) учасників справи, зазначений строк обчислюється з дня складення повного судового рішення [21].

Вирішення адміністративних спорів між платниками податків з одного боку та контролюючими органами з іншого, на території України, відбувається за принципом територіальної підсудності. Оскарження індивідуальних актів контролюючих органів, їх дії або бездіяльності вирішується адміністративним судом, за вибором позивача – платника податків:

- адміністративним судом за зареєстрованим у встановленому законом порядку місцем проживання (перебування, знаходження) платника податків;

- або адміністративним судом за місцезнаходженням відповідача [21].

З огляду на це, важливо зазначити, що законодавець надає платнику податків право вибору адміністративного суду, до якого він може звернутися, що є ще однією гарантією забезпечення прав та законних інтересів платників податків.

Існують різні погляди науковців щодо визначення предмету публічно-правового спору. Зокрема, Д. В. Лученко вважає, що предметом

адміністративно-правового спору є рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень [128, с. 242]. З іншого боку, В. С. Кіценко розглядає предмет податкового спору як суб'єктивні права, юридичні обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, а також законність правових актів контролюючих органів, що пов'язані зі встановленням або застосуванням податково-правових норм [129, с. 10]. Д. М. Цвіра зазначає, що предметом податкового спору є діяння, дія або бездіяльність, у тому числі прийняття податкового рішення, яке, на думку однієї зі сторін порушує її суб'єктивні права та інтереси, вчинене в межах податкових правовідносин та обмежене податковим і адміністративним процесуальним законодавством [130, с. 47].

Погоджуючись з зазначеними позиціями науковців необхідно звернути увагу на те, що предмет податкового спору є різновидом публічно-правового спору, що полягає у неправомірних рішеннях закріплених у адміністративних актах загальної та індивідуальної дії, діях чи бездіяльності податкових органів, які порушують права та законні інтереси платників податків.

Звернення до адміністративного суду платниками податків щодо захисту порушеного права здійснюється шляхом подання адміністративного позову. Досліджуючи нормативно-правову природу адміністративного позову А. О. Селіванов пропонує загально-соціальне значення адміністративного позову як засобу адміністративно-правового захисту інтересів людини чи суспільства в судочинстві [131, с. 36].

В. М. Кобилянський звертає увагу, що право на звернення до адміністративного суду з адміністративним позовом, вказує, що це право у структурі права на судовий захист є одним із центральних, оскільки всі наступні права – право на участь у судовому розгляді, право на судові рішення, право на виконання судового рішення є необхідними чинниками, але похідними від права на звернення до адміністративного суду [132, с. 112–178].

Враховуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що звернення з адміністративним позовом до суду, для захисту порушених прав та законних

інтересів є одним з важливих прав кожної людини, яке гарантується як на міжнародному так і в національному законодавстві.

Дотримання процесуальної форми позовів під час звернення до суду зумовлюється вимогою для платника податків діяти у спосіб, що передбачений Конституцією України та законами України, що закріплено у статті 19 Конституції України [75].

Аналіз положень законодавства підтверджує, що законодавчо закріплена позовна форма є ефективним способом реалізації основоположного права платника податків на звернення до суду. Адміністративний позов є проявом процесуальної форми звернення до суду та містить усі необхідні складові для захисту порушеного права особи.

З огляду на це, Ю. С. Педько визначає істотні ознаки адміністративно позовної форми судового провадження:

- адміністративний позов як вимога про захист завжди пов'язаний із спором про право або законний інтерес суб'єкта публічно-правових відносин. При цьому спір про право виникає, переважним чином, у випадках оскарження індивідуальних актів, а спір про інтерес – у випадках оскарження нормативно-правових актів;

- наявність спору про суб'єктивне право або законний інтерес припускає наявність суб'єктів, що спорять, із конфліктуєчими юридичними інтересами, тобто сторін незалежно від характеру матеріально-правового зв'язку між ними;

- наявність суб'єктів, що спорять, із конфліктуєчими інтересами припускає обов'язкове існування третьої, безсторонньої особи (судді або суддів адміністративного суду), покликаної розсудити сторони спору, тому що захист забезпечується лише в органі, який є незалежним від сторін, що спорять, а тому об'єктивно незаінтересованої в юридичних результатах спору, але заінтересованої у ході адміністративно-процесуальних відносин [133, с. 156–157].

Схожої позиції дотримується Д. В. Лученко, який розкриває сутність проблематики адміністративного позову розглядаючи основні ознаки: 1) адміністративний позов є процесуальною формою вирішення адміністративно-правового спору; 2) адміністративний позов подається у зв'язку із захистом прав, свобод та законних інтересів позивача; 3) адміністративний позов становить вимогу про захист прав, свобод та законних інтересів заявника, подану до адміністративного суду; 4) адміністративний позов має свою структуру, яку утворюють підстава предмет і зміст [127, с. 93–96].

Аналізуючи підходи вчених, приходимо до висновку, що дотримання процесуальної форми адміністративного позову є необхідною умовою реалізації конституційного права платника податків на захист порушених прав у суді. Порушення процесуальних вимог щодо змісту адміністративного позову, а також недотримання обов'язкових умов призводить до повернення позову особі з вимогою забезпечити відповідність форми і змісту позову, що законодавчо визначені.

Важливими елементами адміністративного позову є його предмет та підстава звернення платника податків. О. С. Духневич вважає, що предметом позову є правова вимога громадянина, яку заявлено через суд до органу виконавчої влади про усунення порушення суб'єктивних публічних прав і законних інтересів [134, с. 112]. З іншого боку, В. К. Демченко під предметом адміністративного позову розуміє матеріально-правову вимогу позивача до відповідача, яка підвідомча адміністративному суду та щодо якої адміністративний суд повинен ухвалити постанову, в якій вирішити вимоги адміністративного позову по суті [135, с. 188].

Аналізуючи погляди науковців, вважаємо, що предметом адміністративного позову є визначена у формі, що встановлена нормативно-правовими актами вимога платника податків щодо захисту своїх порушених прав та законних інтересів з метою поновлення попереднього статусу, що визначається у позовній заяві.

Реалізацією конституційного права платника податків на звернення до суду є визначення вимог та їх обґрунтування у позовній заяві. Процесуальна форма позовної заяви у адміністративному судочинстві визначена чинним законодавством України та містить вичерпний перелік вимог. У випадку наявності суттєвих проблем при складанні позовної заяви, або неможливості підготовки такої заяви може бути надана допомога в її оформленні службовою особою суду.

Відповідно до пункту 5 статті 160 Кодексу адміністративного судочинства України в позовній заяві зазначаються:

- 1) найменування суду першої інстанції, до якого подається заява;
- 2) повне найменування (для юридичних осіб) або ім'я (прізвище, ім'я та по батькові – для фізичних осіб) сторін та інших учасників справи, їх місцезнаходження (для юридичних осіб) або місце проживання чи перебування (для фізичних осіб); поштовий індекс; ідентифікаційний код юридичної особи в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України (для юридичних осіб, зареєстрованих за законодавством України); реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) за його наявності або номер і серія паспорта для фізичних осіб – громадян України (якщо такі відомості відомі позивачу), відомі номери засобів зв'язку, офіційна електронна адреса або адреса електронної пошти;
- 3) зазначення ціни позову, обґрунтований розрахунок суми, що стягується, – якщо у позовній заяві містяться вимоги про відшкодування шкоди, заподіяної оскаржуваним рішенням, діями, бездіяльністю суб'єкта владних повноважень;
- 4) зміст позовних вимог і виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги, а в разі подання позову до декількох відповідачів – зміст позовних вимог щодо кожного з відповідачів;
- 5) виклад обставин, якими позивач обґрунтовує свої вимоги; зазначення доказів, що підтверджують вказані обставини;

6) відомості про вжиття заходів досудового врегулювання спору – у випадку, якщо законом встановлений обов’язковий досудовий порядок урегулювання спору;

7) відомості про вжиття заходів забезпечення доказів або позову до подання позовної заяви, якщо такі здійснювалися;

8) перелік документів та інших доказів, що додаються до заяви; зазначення доказів, які не можуть бути подані разом із позовною заявою (за наявності), зазначення щодо наявності у позивача або іншої особи оригіналів письмових або електронних доказів, копії яких додано до заяви;

9) у справах щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб’єкта владних повноважень – обґрунтування порушення оскаржуваними рішеннями, діями чи бездіяльністю прав, свобод, інтересів позивача;

10) у справах щодо оскарження нормативно-правових актів – відомості про застосування оскаржуваного нормативно-правового акта до позивача або належність позивача до суб’єктів правовідносин, у яких застосовується або буде застосовано цей акт;

11) власне письмове підтвердження позивача про те, що ним не подано іншого позову (позовів) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав [21].

Позовні вимоги які зазначаються у адміністративному позові повинні бути спрямовані на відновлення фактично порушених прав та законних інтересів платників податків фізичних або юридичних осіб. Таким чином, наявність неправомірних положень в актах індивідуальної дії, які були прийняті контролюючими органами за результатами податкової перевірки, та їх негативних наслідків є ключовим питанням при зверненні до суду.

Згідно з пунктом 1 статті 5 Кодексу адміністративного судочинства України, платник податків має право звернутися до адміністративного суду для захисту порушених прав та законних інтересів, шляхом:

1) визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень;

2) визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень;

3) визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій;

4) визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії;

5) встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень;

б) прийняття судом одного з рішень, та стягнення з контролюючого органу – суб'єкта владних повноважень коштів на відшкодування шкоди, заподіяної його протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю [21].

Враховуючи вищевикладене платник податків повинен формулювати свої позовні вимоги у відповідності до законодавчо визначеного переліку для уникнення ризику відмови судами у прийнятті позовної заяви.

Відповідно до судової практики, платник податків не може оскаржити акт податкової перевірки або дії посадових осіб контролюючих органів щодо включення до такого акту висновків перевірки.

Суди касаційної інстанції вважають, що акт перевірки не є рішенням суб'єкта владних повноважень, не зумовлює виникнення будь-яких прав і обов'язків для осіб, діяльність яких перевірялася, тому його висновки не можуть бути предметом спору. Акт перевірки є носієм доказової інформації про виявлені контролюючим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу, а тому оцінка акта, у тому числі й оцінка дій службових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта. Враховуючи викладене, ані акт перевірки, ані дії посадових осіб із включення до такого акту певних висновків не породжують правових наслідків для платника

податків, тобто не змінюють стану його суб'єктивних прав та не створюють жодних додаткових обов'язків для платника податків [136; 137].

Оскарження рішень уповноважених осіб контролюючих органів вищого рівня, прийняті в результаті адміністративного оскарження результатів податкової перевірки також не є предметом розгляду у суді.

Судові органи зазначають, що рішення прийняте за результатами розгляду адміністративної скарги не є юридично значним для платника податків, оскільки не має безпосередній вплив на його суб'єктивні права та обов'язки шляхом позбавлення його можливості реалізувати належне йому право або шляхом покладення на нього будь-якого обов'язку, не містить приписів вчинити обов'язкові дії платнику податків та не створює для нього жодних правових наслідків у вигляді виникнення, зміни чи припинення прав платника податків, не порушує права свободи та інтереси платника податків у сфері публічно-правових відносин [138; 139].

Таким чином, платник податків повинен формувати свої позовні вимоги на підставі аналізу породження правових наслідків для нього, можливості зміни стану суб'єктивних прав або виникнення додаткових обов'язків для такого платника податків.

При цьому, Е. Ф. Демський визначає підставою позову юридичні факти, на яких позивач обґрунтовує свої позовні вимоги до відповідача. Важливе значення, крім юридичних фактів, має правова підстава чи доказові факти, на основі яких можна зробити висновок про наявність чи відсутність порушених прав [140, с. 298–299]. Схожої думки дотримуються судді Касаційного адміністративного суду, які зазначають, що у підставі адміністративного позову позивач спочатку викладає обставини, за яких, на його думку, було порушено його права, свободи та інтереси, з посиланням на докази, про які йому відомо і які можуть бути використані судом; за бажанням – дає свою правову оцінку зазначеним обставинам [141, с. 297].

Погоджуючись з науковцями вважаємо, що підставою для адміністративного позову є юридичні факти, а саме, рішення, неправомірні

дії або бездіяльність контролюючих органів, які призвели до порушення прав платника податків.

У науковій літературі зазначені істотні вимоги до адміністративного позову, які полягають у закріпленні обставини виникнення та змісту публічно-правової суперечки, а саме 1) учасники суперечливих відносин; 2) час, дата, місце, умови виникнення суперечки; 3) сутність порушених суб'єктивних прав, свобод, інтересів [142, с. 132]. Іншими словами, адміністративний позов має включати важливі умови що стосуються платника податків, чиї права та законні інтереси були порушені, обставини за яких були прийняті рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів, які призвели до порушення права платника податків та відомості про суб'єкт владних повноважень, який своїми неправомірними діями призвів до порушення прав платника податків.

Процесуально-правова реалізація права платника податків на судовий захист поданням адміністративного позову не зупиняє дію рішення контролюючого органу, яке оскаржується. Проте, під час судового розгляду суд може відповідною ухвалою зупинити дію рішення контролюючого органу, яке порушує права та законні інтереси платників податків або окремих його положень у порядку забезпечення адміністративного позову. Під час оскарження податкових спорів, це підтверджується положеннями пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, в якому визначено, що при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається незгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

Таким чином, процесуально-правова реалізація конституційного права платника податків на судовий захист його порушених прав та законних інтересів поданням адміністративного позову не гарантує зупинення дії рішення контролюючого органу яке порушує права та законні інтереси платника податків, до набрання законної сили такого судового рішення.

На наш погляд, доцільно було б законодавчо передбачити зупинення дії рішення контролюючого органу, яке може порушувати права та законні інтереси платника податків на період його оскарження оскільки більш правильним є не допустити порушення права платника податків у період оскарження рішень контролюючих органів ніж потім відновлювати відповідний статус, що був порушений неправомірними діями.

В процесі виконання службових обов'язків, уповноважені особи контролюючих органів ухвалюють як індивідуальні акти, що створюють додаткові обов'язки для визначеного платника податків так і нормативно-правові акти загальної дії. Відповідно до пункту 19 частини 1 статті 4 Кодексу адміністративного судочинства України, індивідуальний акт – це акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк [21].

У своїй діяльності суди визначають індивідуальні акти як ненормативні правові акти, це підтверджується правовою позицією, яка наведена у Рішенні Конституційного Суду України від 23 червня 1997 року № 2-зп у справі № 3/35-313 зазначено, що за своєю природою ненормативні правові акти, на відміну від нормативних, встановлюють не загальні правила поведінки, а конкретні приписи, звернені до окремого індивіда чи юридичної особи, застосовуються одноразово й після реалізації вичерпують свою дію [143].

На підтвердження висловленої позиції важливо звернути увагу на Рішення Конституційного Суду України від 22 квітня 2008 року № 9-рп/2008 у справі № 1-10/2008, де вказано, що при визначенні природи «правового акта індивідуальної дії» правова позиція Конституційного Суду України ґрунтується на тому, що «правові акти ненормативного характеру (індивідуальної дії)» стосуються окремих осіб, «розраховані на персональне (індивідуальне) застосування» і після реалізації вичерпують свою дію [144].

До таких індивідуальних актів відносяться накази про проведення податкової перевірки. Тому вважаємо, що платник податків може оскаржити Наказ про проведення податкової перевірки до початку її проведення оскільки Податковим кодексом України чітко передбачається порядок здійснення та підстави для проведення різних видів податкових перевірок.

Разом з тим, у висновку Великої Палати Верховного Суду України у постанові від 08 вересня 2021 року № 816/228/17 зазначається, що у разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. При цьому, неправомірність дій контролюючого органу при призначенні й проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставою позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки [145].

Враховуючи вищевикладене, суд зазначив, що підставами для скасування протиправних рішень є порушення які вплинули або об'єктивно могли вплинути на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та відповідно на обґрунтованість і законність прийнятого за результатами перевірки рішення [145].

Таким чином, як зазначають суди, наказ про проведення податкової перевірки є ненормативним індивідуальним актом, який створює додаткові обов'язки для конкретно визначеної фізичної або юридичної особи – платника податків, застосовується лише один раз і після реалізації втрачає свою дію, що не є належними підставами для його оскарження з метою поновлення порушеного права.

Важливо зазначити, що раніше суди дотримувались позиції викладеної Верховним Судом України у постанові від 27 січня 2015 року № 21-425a14, де зазначалося, що суб'єкт господарювання має право не погодитися з

рішенням про призначення перевірки і оспорити його у суді [146]. Тобто, платник податків має право оскаржити наказ податкового (контролюючого) органу про проведення перевірки платника податків, незалежно від її виду та від того, чи проведена така перевірка, що підтверджується також у постановках Верховного Суду України від 27 січня 2015 року № 21-425а14, від 09 лютого 2016 року у справі № 826/5689/13-а, від 16 лютого 2016 року у справі № 826/12651/14 [147, с. 68].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що відступлення Великої Палати Верховного Суду України від правової позиції, яка застосовувалась судами раніше, щодо оскарження наказу про проведення податкової перевірки не є підтвердження удосконалення судової практики, а позиція, що застосовувалась судами раніше є більш обґрунтованою в контексті всебічного захисту прав та законних інтересів платників податків.

Податковий кодекс України закріплює право платників податків на оскарження рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) [16].

Відповідно до пункту 86.1 статті 86 Податкового кодексу України, результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка [16].

Як зазначалось вище, позиція адміністративних судів полягає в тому, що акт податкової перевірки не є рішенням контролюючого органу, а тому не створює виникнення будь-яких прав і обов'язків для платника податків, який перевірявся, тому він не може бути оскаржений у суді.

Платник податків має право подати свої заперечення та/або додаткові документи чи пояснення, у разі незгоди з актом перевірки, у визначеному законом порядку. Згідно з пунктом 86.7 статті 86 Податкового кодексу

України, такі заперечення необхідно подати до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки) [16].

Розгляд заперечень здійснюється комісією з питань розгляду заперечень контролюючого органу протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів і пояснень. Під час розгляду наданих матеріалів комісія з питань розгляду заперечень визначає розмір грошових зобов'язань, що закріплюються у податковому повідомленні-рішенні [16].

Відповідно до підпункту 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, податкове повідомлення-рішення – письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом. За загальним правилом, податкове повідомлення-рішення приймається уповноваженою особою контролюючого органу (керівником або його заступником) протягом п'ятнадцяти робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків акта перевірки [16].

З огляду на це, податкове повідомлення-рішення є комплексним документом та містить необхідну інформацію для виконання платником податків дій за результатами проведеної податкової перевірки.

Важливо зазначити, що відповідно до підпункту 58.1.1 пункту 58.1 статті 58 Податкового кодексу України, податкове повідомлення-рішення повинно містити: 1) суму та підставу для визначення (нарахування/зменшення) грошового зобов'язання та/або податкового зобов'язання, що повинен сплатити платник податків; 2) попередження про необхідність складення та реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної/розрахунку коригування до неї або про необхідність виправлення помилок, допущених під час зазначення реквізитів податкової накладної; 3) граничні строки сплати грошового зобов'язання та/або строки виправлення платником податків показників податкової

звітності; 4) попередження про наслідки невиконання податкового повідомлення-рішення в установленій строк; 5) граничні строки для оскарження податкового повідомлення-рішення [16].

Таким чином, інформація яка закріплюється уповноваженими особами контролюючого органу у податковому повідомленні-рішенні є інтегрованою і містить як результати проведення податкової перевірки і розгляд заперечень платника податків (у разі наявності таких заперечень), так і зобов'язання платника податків на вчинення певних дій.

Процедура судового оскарження податкового повідомлення-рішення завищених сум грошових зобов'язань платника податків, визначених контролюючими органами регламентована чинним законодавством України. Відповідно до пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення, враховуючи строки давності, які наведені у статті 102 Податкового кодексу України і становлять 1095 днів [16].

Проте, у разі використання досудового порядку вирішення податкового спору щодо оскарження завищених сум грошових зобов'язань платник податків має право на звернення до суду протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження, згідно з положеннями пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України [16].

Зазначені положення Податкового кодексу України регулюють правовідносини щодо оскарження податкового повідомлення-рішення по-різному і створюють неоднозначне трактування наведених законодавчих норм, що виключає можливість платника податків їх використовувати без додаткового роз'яснення з боку податківців або органів суду.

Враховуючи наявність колізії у законодавчому регулюванні зазначених правовідносин, важливо звернутись до судової практики, для вирішення спірних питань. Як зазначається у постанові Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 19 вересня 2018 року у справі

№ 804/7530/17, відповідно до пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України перевагу повинно бути надано одній із цих законодавчих норм, а саме пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, що передбачає більш тривалий строк для звернення до суду (1095 днів), що відповідно свідчить про право платника податків для звернення до суду із вимогою щодо визнання протиправним рішення контролюючого органу у строк визначений за правилами пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України (1095 днів із дня отримання такого рішення) [148].

Підтвердження такого трактування законодавчих норм наведено у постанові Верховного Суду від 03 квітня 2020 року у справі № 2540/2576/18, якою визначено, що строк для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду про скасування податкового повідомлення-рішення щодо завищених сум грошових зобов'язань платника податків, у тому числі після використання процедури адміністративного оскарження, становить 1095 днів з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено [149].

Проте, за наслідками перегляду вищезгаданої справи судова палата у постанові Верховного суду від 26 листопада 2020 року у справі № 500/2486/19 відступила від попереднього висновку про застосування норми права у подібних правовідносинах і сформулювала такий правовий висновок: норма пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України не визначає процесуального строку звернення до суду і, відповідно, не є спеціальною щодо норми пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України. Водночас норма пункту 56.19 статті 56 Податкового кодексу України є спеціальною, має перевагу в застосуванні у податкових спорах і регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору. Вона встановлює строк для їх оскарження протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження [20].

Враховуючи вищевикладене, висновок Верховного суду підтверджує необхідність застосування спеціальних строків давності при оскарженні податкового повідомлення-рішення щодо завищених сум грошових зобов'язань платника податків в залежності від наявності його попереднього досудового оскарження. При цьому, платник податків повинен повідомити контролюючий орган, що здійснював адміністративний розгляд скарги про подання позовної заяви до суду.

Наявність у податковому повідомленні-рішенні обов'язку платника податків сплатити грошові зобов'язання є ключовим елементом при визначенні строків давності.

Відповідно до пункту 57.3 статті 57 Податкового кодексу України, у разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу [16].

У разі не сплати узгодженого грошового зобов'язання у встановлений законодавством термін, нараховується також пеня на суму такого грошового зобов'язання, що є податковим боргом у розумінні Податкового кодексу України [16].

Важливо зазначити, що відповідно до пункту 88.1 статті 88 Податкового кодексу України, з дня виникнення податкового боргу майно платника податків передається у податкову заставу [75].

Тому, на практиці платники податків намагаються сплатити нараховані грошові зобов'язання протягом десяти робочих днів з метою уникнення нарахування пені та формування податкового боргу, а також уникнення податкової застави та продовження своєї господарської діяльності, і вже після цього використовують своє право на судове оскарження.

Це підтверджується матеріалами Ухвали Верховного Суду від 27 квітня 2020 року № 440/3325/19, у констатуючій частині якої юридичною особою – платником податків було сплачено у повному обсязі завищені грошові зобов'язання, нараховані податковим повідомленням-рішенням з метою отримання довідки про відсутність заборгованості з платежів для здійснення господарської діяльності. Водночас платник податків не погоджується з податковим повідомленням-рішенням, оскаржив його до суду [150].

Аналогічна ситуація констатувалася у Рішенні Луганського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2018 року № 1240/2641/18. Як зазначається у справі, на момент визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень юридичною особою повністю сплачено суму нарахованих грошових зобов'язань щоб уникнути штучно створеного контролюючим органом податкового боргу, який позбавляв можливості товариство безперешкодно здійснювати господарську діяльність [151].

Важливо зазначити, що платник податків має право оскаржити як всю суму нарахованого грошового зобов'язання так і її частину, що закріплена у податковому повідомленні-рішенні. При цьому, неоскаржувана частина грошового зобов'язання має бути сплачена за загальним правилом протягом десяти робочих днів наступних за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

Відповідно до положень пункту 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили [16].

Чинне законодавство України встановлює право на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань за умови дотримання платником податків спеціального порядку повернення таких сум.

Зокрема, згідно з підпунктом 17.1.10 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України, платник податків має право на повернення надміру

сплачених грошових зобов'язань, які виникли у зв'язку з оскарженням податкових повідомлень-рішень. При цьому, відповідно до пункту 43.1 статті 43 Податкового кодексу України, надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику крім випадків наявності у такого платника податкового боргу [16].

Позиція суду щодо обов'язкової відповідності порядку повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платником податків у зв'язку з визнанням незаконними податкових повідомлень-рішень визначена у Постанові Верховного суду від 07 травня 2020 року № 2а/0370/1606/12. Суд зазначає, що для повернення надміру сплачених коштів недостатнім є факт скасування оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, оскільки для задоволення такої вимоги має бути сукупність таких умов як відсутність податкового боргу, подання до контролюючого органу заяви про повернення таких коштів і отримання відмови в такому поверненні [152].

У своєму рішенні суд посилається на дотримання відповідного порядку повернення надміру сплачених грошових коштів, що наведений у положеннях пункту 43.3 статті 43 Податкового кодексу України, відповідно до якого, обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання та пені є: 1) подання платником заяви у довільній формі з обов'язковим зазначенням суми і виду помилково та/або надміру сплаченого платежу, напряму або напрямів перерахування коштів, що повертаються; 2) подання такої заяви протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми; 3) відсутність податкового боргу; 4) наявність переплати з відповідного платежу [16].

Таким чином, дотримання законодавчо визначеного порядку повернення надміру сплачених грошових зобов'язань є необхідною умовою для платника податків під час судового оскарження при цьому, важливо враховувати, що повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань є виключними повноваженнями органів державного казначейства.

Аналогічна позиція викладена і в постановках Верховного Суду від

05 вересня 2018 року по справі № 822/579/16, від 13 червня 2018 року по справі № 822/1421/16, від 15 травня 2018 року по справі № 804/3923/17, від 10 квітня 2018 року по справі № 816/1398/16, від 20 березня 2018 року по справі № 822/1458/16.

Проте, при дотриманні платником податків відповідної процедури та отриманні рішення суду про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими були сформовані завищені грошові зобов'язання, контролюючі органи не завжди вчиняють необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань, що надає платнику податків підстави для повторного звернення до суду.

Зокрема у Рішенні Луганського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2018 року № 1240/2641/18 зазначено, що платник податків керуючись статтею 43 Податкового кодексу України звернувся до суду з вимогою про визнання бездіяльності контролюючих органів протиправною із зобов'язанням вчинити певні дії щодо повернення надміру сплачених коштів. Дослідивши матеріали справи визначено, що на момент визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень юридичною особою повністю сплачено суму нарахованих грошових зобов'язань та подано заяву про повернення надміру сплачених коштів в якій в передбачені законодавством строки вимагається здійснити перерахунок та повернути надміру сплачені грошові зобов'язання з зазначенням напрямку перерахування коштів – поточний рахунок юридичної особи. Проте, контролюючим органом допущено протиправну бездіяльність, яка полягає в ненаданні до відповідного органу Казначейства висновку про повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань. Як зазначає суд, контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоєчасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів для виконання висновку про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету. У своєму рішенні суд визнає протиправною бездіяльність контролюючого органу щодо ненадання до органу, що здійснює казначейське

обслуговування бюджетних коштів, висновку про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань [151].

Вищевказана позиція узгоджується з правовим висновком Третього апеляційного адміністративного суду, викладеним в Ухвалі від 28 лютого 2021 року № 1140/2403/18, відповідно до якого суд визнав протиправною бездіяльність та зобов'язав контролюючий орган підготувати висновок про повернення надмірно сплачених грошових зобов'язань у визначений законодавством термін та направити на виконання до Управління державної казначейської служби України. Як зазначає суд, таким чином повністю відновлене порушене право платника податків, за захистом якого він звернувся до суду [24].

Подібна позиція наведена у постанові Верховного суду від 30 січня 2020 року № 1240/2641/18, у постанові Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 грудня 2021 року № 500/3792/21, у постанові Першого апеляційного адміністративного суду від 13 грудня 2021 року № 200/6148/21 та у Рішення Луганського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2018 року № 1240/2641/18.

Враховуючи вищевикладене, гарантоване законодавством право платника податків на повернення надміру сплачених грошових зобов'язань закріплено у відповідних нормативно-правових актах, а також може бути підтверджено відповідним рішенням суду про визнання протиправними і скасування податкових повідомлень-рішень. Проте, контролюючі органи не завжди здійснюють визначені законодавством дії щодо повернення платнику податків надміру сплачених коштів, що може бути підставою для додаткового звернення до суду.

Чинним законодавством України закріплена можливість платника податків звертатись за захистом порушеного права не тільки до судових органів в Україні, а також і до міжнародних судів якщо він вважає, що національні способи захисту не відновили його порушені права та законні інтереси.

Відповідно до частини четвертої статті 55 Конституції України кожен має право після використання всіх національних засобів правового захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [75].

Подібна норма закріплена у пункті 1 статті 35 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, де зазначено, що Європейський суд з прав людини може прийняти справу до розгляду тільки після того, як було вичерпано всі національні засоби захисту, відповідно до загальновизнаних норм міжнародного права і впродовж шести місяців від дати прийняття остаточного рішення [124].

Таким остаточним рішенням, яке підтверджує використання всіх національних засобів захисту в адміністративному процесі є судове рішення Верховного суду, ця правова позиція наведена в ухвалі Європейського суду з прав людини у справі «МПП Голуб проти України» № 6778/05, від 03 квітня 2006 року [153].

Важливо зазначити, що до компетенції Європейського суду з прав людини не входить перегляд та скасування судових рішень, які були ухвалені національними судовими органами. Підтвердження такої судової позиції закріплено у рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Воловік проти України» № 15123/03 від 06 грудня 2007 року [154]. Також, як зазначається у Рішенні «Бочан проти України» № 22251/08 від 05 лютого 2015 року, Європейський суд з прав людини не має діяти як четверта інстанція [155].

Відповідно до статті 35 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод для подання індивідуальної заяви про порушення прав і законних інтересів платників податків в Україні визначається строк у чотири місяці, який починається з дати ухвалення Верховним Судом України відповідного судового рішення [124].

Предметом розгляду в Європейському суді з прав людини можуть бути питання щодо порушення прав та законних інтересів платника податків, які були предметом розгляду у адміністративних судах України і відповідно відображені у положеннях Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод або в протоколах до неї.

При цьому, остаточне судове рішення Верховного Суду може бути визнано Європейським судом з прав людини доказом наявності порушення Україною прав та законних інтересів платника податків, який звернувся із такою заявою. У випадку ухвалення рішення на користь платника податків, Європейський суд з прав людини зобов'язує Україну виплатити встановлене відшкодування враховуючи судові витрати платника податків та встановлює необхідність вжиття заходів щодо відновлення порушених прав платника податків на національному рівні, включаючи перегляд справи в національних судових органах.

Висновки до Розділу 2

Підсумовуючи проведений у другому розділі аналіз особливостей оскарження результатів податкової перевірки можемо зробити деякі висновки:

1. Доведено, що остаточне рішення прийняте за результатами адміністративного або судового оскарження на користь платника податків як правило, скасовує податкові повідомлення-рішення, що у свою чергу є документальним підтвердженням того, що сплачені грошові зобов'язання за цими податковими повідомленнями-рішеннями визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями платника податків і відображаються в інтегрованих картках платника податків з дня набрання рішенням законної сили. При цьому, рішення прийняті за результатами адміністративного або судового розгляду не завжди окремим пунктом зобов'язують органи

виконавчої влади вчинити необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків, що тягне за собою необхідність повторного звернення платників податків до суду оскільки виконавчі органи не забезпечують належне виконання таких рішень без зазначеної конкретизації. Тому доцільно внести необхідні доповнення до чинного законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

2. Враховуючи що перелік повноважень контролюючих органів під час проведення податкових перевірок не є вичерпним це може призводити до можливості податкових органів виходити за межі своїх повноважень закріплених законодавством, зловживати ними та порушувати права та законні інтереси платників податків. Тому доцільно деталізувати перелік повноважень податкових органів під час проведення податкової перевірки платників податків – фізичних та юридичних осіб виходячи з аналізу судової практики щодо оскарження неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб.

3. Обґрунтовано, необхідність внесення змін до Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60, оскільки його положення що регламентують строки підготовки та відправлення висновку про повернення надміру сплачених грошових коштів не відповідають повною мірою вимогам Податкового кодексу України.

4. Як свідчить аналіз застосування положень Податкового кодексу України щодо порядку здійснення камеральних перевірок та судової практики і відповідних судових рішень щодо порядку їх проведення, а також обсягу документації та видів операцій, що можуть при цьому перевірятись доцільно деталізувати відповідні положення Податкового кодексу України.

Зокрема необхідною є конкретизація повноважень податкових органів при здійсненні камеральної перевірки в частині обсягу документів та інформації щодо здійснення окремих операцій платником податків.

5. На підставі аналізу практики судового та адміністративного оскарження результатів податкових перевірок обґрунтований висновок щодо необхідності закріплення в Податковому кодексі України положення щодо права платника податків на призупинення застосування податкової застави та нарахування пені до отримання остаточних результатів оскарження донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Необхідність цього зумовлена тим, що платники податків змушені на практиці сплачувати до бюджету донараховані суми грошових зобов'язань визначені за результатами податкової перевірки, з метою уникнення застосування податкової застави та зупинення господарської діяльності до отримання остаточного рішення щодо правомірності здійснення донарахування до сум грошових зобов'язань.

6. Доведено, що залучення Ради бізнес-омбудсмена для розгляду скарг платників податків щодо неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів є додатковою гарантією реалізації права платника податків на оскарження неправомірних рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів у тому числі і порушення прав платників податків при завищенні донарахованих грошових зобов'язань платників податків за результатами податкових перевірок. Проте, такий альтернативний метод досудового вирішення спорів потребує більш чіткої регламентації на законодавчому рівні. Тому, доцільно визначити обсяг необхідної інформації щодо повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платника податків, яку має право вимагати Рада бізнес-омбудсмена від податкових органів при розгляді скарг платників податків та закріплення відповідальності відповідних посадових осіб за ненадання/або несвоєчасне надання такої інформації.

7. Обґрунтовано, доцільність зупинення дії рішення контролюючого органу, яке може порушувати права та законні інтереси платника податків на період його оскарження оскільки більш правильним є не допустити порушення права платника податків у період оскарження рішень контролюючих органів ніж потім відновлювати відповідний статус, що був порушений неправомірними діями та закріплення відповідного положення в чинному законодавстві України.

ВИСНОВКИ

У Висновках викладено основні результати дисертаційного дослідження, сформульовано найбільш суттєві теоретичні положення та пропозиції стосовно вдосконалення законодавства України стосовно регулювання правовідносин оскарження результатів податкової перевірки щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань, зокрема:

1. Забезпечення належного рівня правової регламентації повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків внаслідок оскарження результатів податкових перевірок є важливою складовою відновлення їх прав порушених під час здійснення податкових перевірок. У свою чергу від чіткості та детальної визначеності положень нормативно-правових актів, що регулюють порядок повернення завищених сум грошових зобов'язань за результатами адміністративного та судового оскарження є важливою гарантією недопущення порушень прав платників податків в процесі самого повернення неправомірно або помилково нарахованих завищених податкових зобов'язань.

2. Доведено, що наявність спору, або процесу оскарження грошового зобов'язання платника податків в адміністративному або судовому порядку надає підстави вважати, що грошове зобов'язання яке було внесено в інтегровану картку платника податків є неузгодженим та інформація про це має бути скорегована вчасно у відповідності з статусом такого грошового зобов'язання платника податків як неузгодженого.

3. З метою конкретизації та чіткої правової регламентації порядку повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок запропоновано визначення поняття повернення надміру сплачених грошових зобов'язань внаслідок оскарження результатів податкових перевірок як врегульованого правовими нормами порядку виконання уповноваженими особами органів виконавчої влади відповідних дій щодо перерахування узгодженої суми грошового

зобов'язання на користь платника податків за результатами остаточного рішення, що було винесено у адміністративному або судовому порядку.

4. Визначені особливості які необхідно враховувати при внесенні інформації до інтегрованої картки платника податків під час адміністративного та судового оскарження, які повинні бути враховані. Зокрема, внесення даних до інформаційної системи, яка забезпечує формування інтегрованих карток платників податків повинно заліковуватись в інтегровану картку платника податків лише за умови, що таке грошове зобов'язання вважається узгодженим. Тільки з моменту внесення такого зобов'язання до інтегрованої картки у платника податків, виникає обов'язок щодо його сплати у визначені законодавством строки під час якої була визначена сума такого грошового зобов'язання.

5. З метою забезпечення дотримання законних прав та інтересів платників податків необхідно передбачити у законодавстві заходи відповідальності посадових осіб контролюючих органів за несвоєчасне або некоректне відображення статусу грошового зобов'язання платника податків, як узгодженого в інтегрованій картці платника податків.

6. Доведено, що остаточне рішення прийняте за результатами адміністративного або судового оскарження на користь платника податків як правило, скасовує податкові повідомлення-рішення, що у свою чергу є документальним підтвердженням того, що сплачені грошові зобов'язання за цими податковими повідомленнями-рішеннями визнаються надміру сплаченими грошовими зобов'язаннями платника податків і відображаються в інтегрованих картках платника податків з дня набрання рішенням законної сили. При цьому, рішення прийняті за результатами адміністративного або судового розгляду не завжди окремим пунктом зобов'язують органи виконавчої влади вчинити необхідні дії для повернення надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків, що тягне за собою необхідність повторного звернення платників податків до суду оскільки виконавчі органи не забезпечують належне виконання таких рішень без зазначеної

конкретизації. Тому доцільно внести необхідні доповнення до чинного законодавства України, що регулює зазначену сферу відносин.

7. Обґрунтовано, необхідність внесення змін до Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11 лютого 2019 року № 60, оскільки його положення в частині регламентації строків підготовки та відправлення висновку про повернення надміру сплачених грошових коштів певною мірою суперечать вимогам Податкового кодексу України.

8. Доведено, необхідність конкретизації відповідних норм Податкового кодексу України, які регулюють зміст та порядок здійснення камеральної перевірки. Зокрема, податковим кодексом України закріплено що під час камеральної перевірки контролюючі органи мають право перевіряти податкову звітність платника податків саме на наявність допущених арифметичних помилок щодо нарахування грошових зобов'язань платника податків досліджувати та порівнювати показники податкових декларацій за попередні або поточні періоди Проте, податкові органи не мають права аналізувати окремі операції для перевірки достовірності визначених платником податків показників. Запит додаткових документів з метою перевірки операції по суті є перевищенням повноважень уповноважених осіб податкового органу, ця позиція підтверджується відповідними рішеннями Верховного суду.

9. На підставі аналізу практики судового та адміністративного оскарження результатів податкових перевірок обґрунтований висновок щодо необхідності закріплення в Податковому кодексі України положення щодо права платника податків на призупинення застосування податкової застави та нарахування пені до отримання остаточних результатів оскарження

донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Необхідність цього зумовлена тим, що платники податків змушені на практиці сплачувати до бюджету донараховані суми грошових зобов'язань визначені за результатами податкової перевірки, з метою уникнення застосування податкової застави та зупинення господарської діяльності до отримання остаточного рішення щодо правомірності здійснення донарахування до сум грошових зобов'язань.

10. Використання альтернативних способів вирішення податкових спорів у тому числі щодо повернення неправомірно донарахованих сум грошових зобов'язань за результатами податкових перевірок є дієвим інструментом, який дозволяє зменшити навантаження на судові органи, а також бути додатковою гарантією забезпечення захисту прав платників податків.

Важливим альтернативним способом досудового врегулювання податкових спорів у тому числі і щодо безпідставного завищення податкових зобов'язань за наслідками податкової перевірки є розгляд скарг платників податків Радою бізнес-омбудсмена. З метою підвищення ефективності роботи Ради бізнес-омбудсмена в цьому напрямі є необхідним доповнити нормативно-правові акти які регулюють її діяльність закріпивши в них повноваження по отриманню необхідної інформації від органів податкової служби щодо повернення надміру сплачених сум грошових зобов'язань за результатами податкової перевірки. Доцільно, також передбачити відповідальність податкових органів та їх посадових осіб за ненадання або несвоєчасне надання такої інформації на запит Ради Бізнес-омбудсмена, її обсяг та терміни її подання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Подцерковний О. П. Грошові зобов'язання господарського характеру: проблеми теорії і практики. 1-ше вид. Київ: Вид-во «Юстиніан», 2006. 424 с.
2. Arrau P., De Gregorio J., Reinhart C. M. & P. ham Wick. The Demand for Money in Developing Countries: Assessing the Role of Financial Innovation. *Journal of Development Economics*. Vol. 46. Issue 2. April, 1995. P. 317–340.
3. Mann F. A. The Legal Aspect of Money: With Special Reference to Comparative Private and Public International Law. Oxford: Clarendon Press, 1992. 658 p.
4. European Court of Justice, 1979 «Regina v. Ernest George Thompson». URL: https://www.biicl.org/files/2049_c-7-78.pdf (дата звернення: 13.02.2022).
5. Опадчий І. М. Грошові зобов'язання у приватному праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Київ, 2011. 225 с.
6. Опадчий І. М. Грошові зобов'язання у приватному праві. Київ: Юстиніан, 2009. 168 с.
7. Юридична енциклопедія: у 6 т. / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. Київ: Вид-во «Українська енциклопедія» ім. М. П. Бажана, 2001. Т. 3: К–М. 789 с.
8. Боднар Т. В. Виконання договірних зобов'язань у цивільному праві: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2005. 272 с.
9. Гетманцев Д. О., Макарчук Р. В., Толкачов Я. С. Юридична відповідальність за податкові правопорушення: наук.-практ. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 752 с.
10. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 18 с.

11. Дуванський О. М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 206 с.
12. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.
13. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України. *Вісник Верховного Суду України*. 2011. № 9 (133). С. 34–38.
14. Рарицька В. Б. Податковий обов'язок платника податку як основа асиметричності податкового права держави. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2014. Вип. 728. С. 116–121.
15. Онишко О. В. Організаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 231 с.
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 08.01.2020).
17. Порядок ведення податковими органами оперативного обліку податків, зборів, платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12.01.2021 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0321-21#Text> (дата звернення: 14.03.2022).
18. Десятнюк О. М., Маршалок Т. Я. Управління податковим боргом: навч. посібник. Тернопіль: Вектор, 2013. 340 с.
19. Небесна М. О. Класифікація адміністративних актів контролюючих органів у сфері оподаткування. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 4 (т. 29). С. 120–125.

20. Постанова Верховного суду України від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/93404515> (дата звернення: 12.05.2022).

21. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.06.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 07.02.2023).

22. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09 квітня 2014 р., у справі № 802/3500/13-а. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/38331572> (дата звернення: 06.07.2021).

23. Порядок інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення (перерахування) платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені: затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 11.02.2019 р. № 60. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0370-19#Text> (дата звернення: 03.08.2021).

24. Ухвала Третього апеляційного адміністративного суду від 28 лютого 2021 р. № 1140/2403/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94839079> (дата звернення: 10.09.2021).

25. Сурай І. Г. Адміністрування. *Велика українська енциклопедія*. URL: <https://vue.gov.ua/Адміністрування> (дата звернення: 28.09.2021).

26. Алексеєнко Л. М., Олексієнко В. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський). Тернопіль: Астон, 2003. 672 с.

27. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.

28. Позняков С. П. Співвідношення понять «адміністрування податків та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового

боргу». *Науковий вісник національної академії державної податкової служби*. 2004. № 3 (25). С. 93–99.

29. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Київ, 2007. 444 с.

30. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право: навч. посібник. Київ: Центр учбової літ., 2012. 312 с.

31. Солдатенко О. В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008. № 3. С. 14–18.

32. Барабанова В. В. Сучасний стан адміністрування податків. *Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості*: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. URL: <http://icp-ua.com/ru/node/1059> (дата звернення: 09.12.2021).

33. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2015. 23 с.

34. Кравцова Т. М. Адміністрування податків як системоутворюючий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. 2017. № 1. С. 67–67.

35. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посібник / за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса: Вид-во «Атлант», 2015. 314 с.

36. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів. Київ: Центр учбової літ., 2009. 424 с.

37. Збірник наукових статей магістрантів і спеціалістів юридичного факультету Національної Академії Управління. Київ: Національна Академія Управління, 2013. 639 с.

38. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ (зі змінами

та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 12.04.2022).

39. Фінансове право: навч. посібник / І. Г. Андрущенко, О. А. Кузьменко, Д. М. Павлов та ін.; за заг. ред. Д. М. Павлова, О. А. Кузьменко, А. Г. Чубенко. Київ: КНТ, 2009. 520 с.

40. Марків Г. Податковий контроль: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економічні науки*. 2015. Вип. 10 (3). С. 483-488.

41. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2014. 20 с.

42. Кучерявенко М. П. Податкове право України. Академічний курс: підручник. Київ: Всеукр. асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

43. Мачуський В. В., Постульга В. Є. Господарське законодавство: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2004. 275 с.

44. Пришва Н. Ю. правові засади здійснення контролю за сплатою обов'язкових платежів. *Вісник Київського національного університету ім. Т. Г. Шевченка*. 2003. Вип. 52–53. С. 108–111.

45. Barnett W. A. Economic Monetary Aggregates: An Application of Aggregation and Index Number Theory. *Journal of Econometrics*. 1980. No. 14. P. 11–48.

46. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 407 с.

47. Тимошенко В. А., Спирина Л. В. Проверки налоговых органов: учеб.-практ. пособие. Москва: Изд-во «Дашков», 2009. 400 с.

48. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 202 с.

49. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2008. 258 с.

50. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 17.03.2020 р. №533-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20#Text> (дата звернення: 14.11.2021).

51. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 15.12.2022).

52. Андрійко О. Ф., Завальна Ж. В. Повноваження військових адміністрацій та органів виконавчої влади щодо договірного регулювання відносин під час воєнного стану. *Правова держава*. 2022. Вип. 33. С. 83–85.

53. Ісаєва Н. К. Деякі організаційно-правові питання оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. *Адміністративне і фінансове право України: теорія і практика в умовах сьогодення: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, листопад 2022 р.) / за заг. ред. О. Ф. Андрійко*. Київ: Ін-т держави і права імені В. М. Корецького НАН України, 2022. С. 435–438.

54. Fernando Cicero Velloso, Gustavo Andrade Muller Brigagao. Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association. 1992. P. 313.

55. Про затвердження Порядку проведення контрольованих операцій та порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансферного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 р. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 13.02.2023).

56. Рабінович П. М. основи загальної теорії права та держави: навч. посібник. 9-е вид., зі змінами. Львів: Край, 2007. 188 с.

57. Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2009. Вип. 19. С. 36–43.

58. Адміністративне право України: підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін.; за ред. Ю. П. Битяка. Київ: Юрінком Інтер, 2005. 544 с.
59. Голосніченко І. П. Попередження корисливих проступків засобами адміністративного права. Київ: Вища школа, 1991. 207 с.
60. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник / пер. з рос. Харків: Косум, 2001. 656 с.
61. Шопіна І. М. Щодо концептуальних підходів до визначення поняття правового регулювання. *Форум права*. 2011. № 2. С. 1055–1061. URL: file:///C:/Users/TPCUser/Downloads/FP_index.htm_2011_2_173.pdf (дата звернення: 09.09.2021).
62. Теорія держави та права: навч. посібник / Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.; за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ: НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.
63. Комзюк А. Т. Заходи адміністративного примусу в правоохоронній діяльності міліції: поняття, види та організаційно-правові питання реалізації: монографія / за заг. ред. О. М. Бандурки. Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутрішніх справ, 2002. 336 с.
64. Загальна теорія держави і права: підручник для студ. юрид. спец. вищ. навч. закладів / М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2002. 423 с.
65. Гладкий С. О. теорія держави і права: навч.-метод. посібник. Полтава: ПУЕТ, 2016. 371 с.
66. Волинка К. Г. Теорія держави і права: навч. посібник. Київ: МАУП, 2003. 232 с.
67. Ведерніков Ю. А., Папірна А. В. Теорія держави і права: навч. посібник. Київ: Знання, 2008. 333 с.
68. Теорія держави і права. Академічний курс: підручник / О. В. Зайчук, А. П. Заєць, В. С. Журавський та ін.; за ред. О. В. Зайчука,

Н. М. Оніщенко. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 343 с.

69. Заморська Л. І. Генеза формулювання категорії «правова норма». *Актуальні проблеми держави і права: зб. наук. праць*. Одеса: Юрид. літ., 2011. Вип. 61. С. 310–315.

70. Теорія держави і права: навч. посібник / за заг. ред. Р. А. Ромашова, Н. М. Пархоменко. Київ. КНТ, 2007. 216 с.

71. Теорія держави і права: підручник для студ. юрид. вищ. навч. закладів / О. В. Петришин, С. П. Погребняк, В. С. Смородинський та ін.; за ред. О. В. Петришина. Харків. Право, 2014. 368 с.

72. Глух М. В., Коваленко А. А., Бабенко А. Ю. (2021). Особливості відповідальності у фінансовому праві та її ознаки. *Актуальні проблеми сучасності (теорія та практика): міжнар. юрид. вісник*. 2021. № 16. С. 44–53. DOI 10.33244/2521-1196.16.2021.53-58

73. Потапчук І. М. Роль юридичних фактів у податковому праві. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: «Юридичні науки»*. 2005. № 65–66. С. 98–100.

74. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2012. 408 с.

75. Конституція України: від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 28.02.2021).

76. European Convention on Human Rights, 04.11.1950 URL: https://www.echr.coe.int/documents/convention_eng.pdf (дата звернення: 12.04.2023).

77. Конвенція між Урядом України і Урядом Швеції про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням: підписана 15.08.1995 р., ратифікована Верховною Радою України 23.04.1996 р., набрала

чинності 04.06.1996 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/752_001#Text (дата звернення: 11.04.2022).

78. Council of Europe: Committee of Ministers, Resolution (77) 31 on the Protection of the Individual in Relation to Acts of Administrative Authorities, 28 September 1977. URL: <https://www.refworld.org/docid/5a4caf0a4.html> (дата звернення: 15.09.2022).

79. Council of Europe: Committee of Ministers, Recommendation R 80(2) on concerning the exercise of discretionary powers by Administrative Authorities, 11 March 1980. URL: <https://rm.coe.int/16804f22ae> (дата звернення: 12.09.2021).

80. Council of Europe: Committee of Ministers, Recommendation Rec (2001)9 on the execution of Administrative and Judicial Decisions in the field of Administrative law, 05 September 2001. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/Rec_2001_9_2001_09_05.pdf (дата звернення: 30.12.2022).

81. Council of Europe: Committee of Ministers, Recommendation (2003) 16 on the execution of administrative and judicial decisions in the field of administrative law, 09 September 2003. URL: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016805df14f (дата звернення: 23.11.2022).

82. Росоловський В. М., Анкудович Г. Г., Катарноза К. О., Шевченко М. Ю. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України: навч. посібник / за заг. ред. М. Я. Азарова. Ірпінь: Акад. ДПС України, 2003. 466 с.

83. Податкове право: посібник для підготовки до іспитів / І. М.Бондаренко, О. О. Головашевич, М. І. Дамірчиев та ін.; за ред. О. О. Головашевича. Харків: Право, 2018. 222 с.

84. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 24.06.2022).

85. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 12.09.2021).
86. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 12.09.2021).
87. Ковальський В. С., Козінцев І. П. Правотворчість: теоретичні та логічні засади. Київ: Юрінком Інтер, 2005. 192 с.
88. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text> (дата звернення: 12.09.2021).
89. Тимошук В. Теоретичні та практичні виклики становлення загальної адміністративної процедури в Україні. *Право України*. 2021. № 10. С. 28–43. URL: https://pravoua.com.ua/ua/store/cdownload/pravoukr/pravo_2021_10/ (дата звернення: 16.11.2021).
90. Науково-практичний коментар до проекту Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив: О. Ф. Андрійко, В. М. Бевзенко та ін.; за заг. ред. В. П. Тимошука. Київ, 2019. URL: <https://pravo.org.ua/books/naukovo-praktychnyj-komentar-do-projektu-zakonuukrayiny-pro-administratyvnu-protseduru/> (дата звернення: 17.11.2021).
91. Про звернення громадян: Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/393/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 18.11.2021).
92. Про місцеві державні адміністрації⁵ Закон України від 09.04.1999 р. № 586-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/586-14#Text> (дата звернення: 19.11.2021).
93. Про судоустрій та статус суддів⁵ Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення: 19.11.2021).

94. Про виконавче провадження: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19#Text> (дата звернення: 27.12.2021).

95. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні: Закон України від 05.04.2001 р. № 2346-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2346-14#Text> (дата звернення: 27.12.2021).

96. Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг: Указ Президента України від 03.07.2009 р. № 508/2009. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/508/2009#Text> (дата звернення: 01.11.2021).

97. Про затвердження положень про Державну податкову службу та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.11.2021).

98. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1245. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 10.02.2022).

99. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.02.2006 р. № 90-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/90-2006-%D1%80#Text> (дата звернення: 08.02.2022).

100. Про затвердження Порядку проведення контрольованих операцій та порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансферного ціноутворення: наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 р. № 706. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15#Text> (дата звернення: 15.12.2021).

101. Про затвердження порядку розгляду звернень та організації особистого прийому громадян у Державній податковій службі України територіальних органах: наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2020 р. № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0969-20#Text> (дата звернення: 18.01.2022).

102. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text> (дата звернення: 09.01.2022).

103. Регламент Ради Бізнес-омбудсмена прийнятий відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» та Меморандуму про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/rules_of_procedure_\(ua\).pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/rules_of_procedure_(ua).pdf) (дата звернення: 10.01.2023).

104. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 11.01.2023).

105. Council of Europe: Committee of Ministers, Recommendation R (91)1 on administrative sanctions, 13 February 1991. URL: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804fc94c (дата звернення: 23.02.2023).

106. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15#Text> (дата звернення: 21.02.2023).

107. Адміністративна юстиція України: проблеми теорії і практики. Настільна книга судді / за заг. ред. О. М. Пасенюка. Київ: Істина, 2007. 631 с.

108. Європейський суд з прав людини. Рішення у справі «Цимерман і Штайнер проти Швейцарії» від 20.06.1983 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SO5948> (дата звернення: 12.02.2022).

109. Європейський суд з прав людини. Рішення у справі «Феррадзіні проти Італії» від 12.07.2001 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_167#Text (дата звернення: 12.02.2022).

110. Європейський суд з прав людини. Рішення у справі «Джяносевік проти Швеції та «Вастберга Таксі Актіболаг» і Вулік проти Швеції» від 23.03.2002 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_091#Text (дата звернення: 12.02.2022).

111. Європейський суд з прав людини. Рішення у справі «Принц Ліхтенштейну Ганс-Адам II проти Німеччини» від 12.07.2001 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SO0194.html (дата звернення: 11.04.2022).

112. Савчин М. В. Мала енциклопедія конституційного права / за заг. ред. Ю. Л. Бошицького. Київ: Кондор, 2012. 462 с.

113. Рішення Конституційного Суду України від 25.11.1997 р. № 6-зп у справі за конституційним зверненням громадянки Дзюби Галини Павлівни щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та ст. 2482 Цивільного процесуального кодексу України (справа громадянки Дзюби Г. П. щодо права на оскарження в суді неправомірних дій посадової особи). *Офіційний вісник України*. 2010. № 72/1. Ст. 2598.

114. Іляшенко В. А., Покатаєва О. В. Податковий контроль як складова державного регулювання трансформаційної економіки. *Формування державної податкової політики в Україні*: монографія. Запоріжжя: КПУ, 2009. С. 151–165.

115. Гречана Т. В. Податковий контроль при адмініструванні податку на додану вартість. *Держава і право*. 2012. Вип. 56. С. 368–371.

116. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація. Київ: Правова єдність, 2009. 400 с.

117. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В. П. Тимощук. Київ: Факт, 2003. 496 с.

118. Соколенко О. Л. Адміністративне оскарження як форма захисту прав громадян у діяльності правоохоронних органів. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 636 «Правознавство». С. 83–87.

119. Roberts Stephanie. The decision making process of appeals against conviction in the Court of Appeal (Criminal Division). PhD thesis. London School of Economics and Political Science. 2009.

120. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2010. 182 с.

121. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків:, 2011. Ч. 1. 264 с.

122. Тимощук В., Бойко І., Школик А., Школьний Є. Закон України «Про адміністративну процедуру» загальні прозорі правила взаємодії між державою та громадянами й бізнесом: посібник для публічних службовців. Київ, 2022. 76 с.

123. Оскарження рішень органів публічного управління: метод. посібник / Головне управління юстиції в Одеській області. Одеса:, 2012. 19 с.

124. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (з протоколами) (Європейська конвенція з прав людини) від 04.11.1950 р., Конвенцію ратифіковано Законом України № 475/97-ВР від 17.07.1997 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004#Text (дата звернення: 12.04.2022).

125. Рішення Конституційного Суду України від 09.09.2010 р. № 19-рп/2010 у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо

підвідомчості справ пов'язаних із соціальними виплатами». *Офіційний вісник України*. 2010. № 72. С.272–234.

126. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#n27> (дата звернення: 12.04.2022).

127. Цивільне процесуальне право України: підручник для юрид. вузів і фак-тів / В. В. Комаров, В. І. Тertiшніков, Є. Г. Пушкар та ін., за ред. В. В. Комарова. Харків: Право, 1999. 284 с.

128. Лученко Д. В. Механізм оскарження в адміністративному праві: теоретичні й прикладні аспекти: монографія Харків: Право, 2017. 440 с.

129. Кіценко В. С. Правова природа податкових спорів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2010. 20 с.

130. Цвіра Д. М. адміністративне судочинство у справах пов'язаних із вирішенням податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Тернопіль, 2018. 247 с.

131. Селіванов А. О. Конституційно-правова характеристика публічної влади в умовах застосування адміністративної юрисдикції суду. *Вісник Верховного Суду України*. 2011. № 12 (136). С. 33–39.

132. Кобилянський К. М. право фізичної особи на судовий захист в адміністративному суді: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2010. 220 с.

133. Педько Ю. С. Адміністративний позов і предмет захисту в адміністративному судочинстві. *Часопис Київського університету права*. 2009. № 4. С. 151–157.

134. Духневич О. С. Провадження щодо оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів виконавчої влади та місцевого самоврядування: дис. ... канд. юрид. наук. Дніпропетровськ, 2012. 222 с.

135. Адміністративне судочинство України: теорія та практика: монографія / кол. авт.; за заг. ред. О. М. Нечитайла. Київ. ВАІТЕ, 2015. 288 с.

136. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 27.02.2014 р. № 805/14381/13-а. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/38238349> (дата звернення: 01.11.2021).

137. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 22.04.2019 р. № 620/3901/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/81365335> (дата звернення: 12.10.2022).

138. Постанова Касаційного адміністративного суду від 12.07.2019 р. № 813/5256/13-а. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82996911> (дата звернення: 12.10.2022).

139. Постанова Касаційного адміністративного суду від 31.05.2019 р. № 826/1023/16. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/82119269> (дата звернення: 15.10.2022).

140. Демський Е. Ф. Адміністративне процесуальне право України: навч. посібник. Київ: Юрінком Інтео, 2008. 496 с.

141. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України / за заг. ред. І. Х. Темкіжева (кер. авт. кол.). 2-ге вид., перероб. і допов. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 720 с.

142. Манн Т., Мельник Р., Бевзенко В., Комзюк А. Адміністративний процес: загальна частина (Федеративна Республіка Німеччина, Україна): наук.-практ. посібник / пер. та адапт. з нім. Р. Мельник; за заг. ред. В. Бевзенка. Київ: Алерта, 2013. 306 с.

143. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 р. № 2-зп у справі № 3/35-313. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97> (дата звернення: 13.11.2022).

144. Рішення Конституційного Суду України від 22.04.2008 р. № 9-рп/2008 у справі № 1-10/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-08> (дата звернення: 18.11.2022).

145. Постанова Великої Палати Верховного суду від 08.09.2021 р. № 816/228/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/100022843> (дата звернення: 14.12.2022).

146. Постанова Верховного Суду України від 27.01.2015 р. № 21-425а14. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/43075087?_ga=2.35685536.1247280062.1649770538-1645628471.1649410684 (дата звернення: 18.12.2022).

147. Сітко А. І. Розгляд і вирішення адміністративними судами України спорів щодо рішень контролюючих органів про визначення сум грошових зобов'язань. Київ: Талком, 2016. 194 с.

148. Постанова Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 19.09.2018 р. у справі № 804/7530/17. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/77415777> (дата звернення: 12.12.2022).

149. Постанова Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18. URL: https://ips.ligazakon.net/document/C015975?an=&ed=2020_04_03&dtm=&_ga=2.98312735.1247280062.1649770538-1645628471.1649410684 (дата звернення: 02.11.2022).

150. Ухвала Верховного суду України від 27.04.2020 р. № 440/3325/19. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/88958578> (дата звернення: 16.12.2022).

151. Рішення Луганського окружного адміністративного суду від 19.12.2018 р. № 1240/2641/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/78847184> (дата звернення: 04.11.2021).

152. Постанова Верховного суду України від 07.05.2020 р. № 2а/0370/1606/12. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/89138772> (дата звернення: 07.11.2021).

153. Ухвала Європейського суду з прав людини у справі «МПП Голуб проти України» № 6778/05 від 03 квітня 2006 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_224#Text (дата звернення: 08.11.2021).

154. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Воловік проти України» № 15123/03 від 06.12.2007 р. URL: https://ips.ligazakon.net/document/SO4092?ed=2007_12_06 (дата звернення: 10.11.2021).

155. Рішення «Бочан проти України» № 22251/08 від 05.02.2015 р.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_a43#Text (дата звернення:
10.11.2021).

ДОДАТОК А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

11. Шокрута В. А. Особливості правової регламентації порядку проведення камеральної перевірки та оскарження її результатів під час карантину. *Часопис Київського університету права*. 2020. Вип. № 3. С. 121–124.

12. Шокрута В. А. Актуальні питання адміністрування податків і зборів в Україні та забезпечення боротьби з податковими порушеннями. *Держава і право*. 2022. Вип. 91. С. 43–51.

13. Шокрута В. А. Особливості відображення грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час їх адміністративного або судового оскарження. *Альманах права*. 2022. Вип. 13. С. 444–448.

14. Shokruta V. Peculiarities of legal implementation of European standards in the tax legislation of Ukraine regarding appeals of decisions, actions or inaction of control authorities. *International Journal of Legal Studies*. 2021. № 2 (10). С. 163–173.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

15. Шокрута В. А. Оскарження результатів податкових перевірок щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань платників податків. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні: матеріали X Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 25 трав. 2020 р.)*. Рівне. 2020. С. 325–328.

16. Шокрута В. А. Актуальні питання підвищення ефективності податкового контролю та запобігання податковим злочинам злочинів в Україні. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні: матеріали*

XI Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 20 квіт. 2021 р.). Рівне. 2021. С. 307–311.

17. Шокрута В. А. Актуальні питання реалізації права платника податків на оскарження результатів податкової перевірки. *Адміністративне і фінансове право України в умовах сучасних реалій і викликів: теорія, практика, перспективи розвитку*: зб. наук праць (м. Київ, 11 листоп. 2021 р.). Київ. 2021. С. 129–133

18. Шокрута В. А. Правові засади відображення донарахованих сум грошових зобов'язань у інтегрованій картці платника податків під час досудового оскарження результатів податкової перевірки. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали XII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 19 трав. 2022 р.). Рівне. 2022. С. 271–274.

19. Шокрута В.А. Актуальні питання внесення змін або виправлення помилок у податковій звітності платника податків під час воєнного стану. *Адміністративне і фінансове право України: Теорія і практика в умовах сьогодення*: зб. наук. праць (м. Київ, листопад 2022 р.). Київ. 2022. С. 245–249.

20. Шокрута В. А. Деякі питання оскарження результатів податкових перевірок щодо повернення завищених сум грошових зобов'язань в судовому порядку. *Актуальні проблеми правотворення в сучасній Україні*: матеріали XIII Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 27–28 квіт. 2023 р.). Рівне. 2023. С. 353–355.