

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет «Києво-Могилянська академія»  
Факультет правничих наук  
Кафедра загальнотеоретичного правознавства та публічного права

**Магістерська робота**  
освітній ступінь – магістр

на тему: **«СКАРГА ТА ПОЗОВ ЯК ІНСТРУМЕНТИ ЗАХИСТУ ПРАВ  
ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ  
ЗАСТОСУВАННЯ»**



Виконала: студентка 2-го року навчання  
Спеціальності 081 Право  
Добрева Ксенія Георгіївна

Керівник Іщенко Ю.В.,  
кандидат юридичних наук, доцент

Рецензент Пастух І.Д.,  
кандидат юридичних наук, доцент

Магістерська робота захищена з оцінкою

---

Секретар ЕК \_\_\_\_\_

«\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

Київ - 2020

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....</b>	<b>4</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ЗАГАЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ І МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ:</b>	
1.1. Право на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів як елемент реалізації принципу верховенства права.....	9
1.2. Міжнародний досвід захисту прав платників податків.....	19
1.2.1. США.....	19
1.2.2. Велика Британія.....	21
1.2.3. Франція.....	23
1.2.4. Німеччина.....	26
1.2.5. Польща.....	27
Висновки до Розділу 1.....	30
<b>РОЗДІЛ 2 ПРОЦЕДУРА ДОСУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ ТА БЕЗДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ:</b>	
2.1. Співвідношення понять досудового захисту прав платників податків та досудового оскарження, місце скарги у системі цих понять.....	32
2.2. Процедурні аспекти подання та розгляду скарг платників податків.....	38
2.3. Скарга до Ради бізнес-омбудсмена як інструмент захисту прав платників податків.....	46
Висновки до Розділу 2.....	52
<b>РОЗДІЛ 3 АДМІНІСТРАТИВНИЙ ПОЗОВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ :</b>	
3.1. Правова природа адміністративного позову у податкових правовідносинах.....	55
3.2. Процесуальні особливості подання та розгляду адміністративного позову за зверненнями платників податків.....	62

3.3. Процесуальні зловживання контролюючих органів при оскарженні судових рішень як чинник зниження ефективності судового захисту.....	70
Висновки до Розділу 3.....	75
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>78</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>82</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

<b>BZSt</b>	Федеральний центральний податковий офіс Німеччини
<b>DGFîP</b>	Генеральний директорат державних фінансів Франції
<b>HM Revenue and Customs, HMRC</b>	Фіскальний орган Великої Британії
<b>IRS</b>	Internal Revenue Service (Служба внутрішніх доходів США)
<b>ДПС України</b>	Державна податкова служба України
<b>ДФС України</b>	Державна фіскальна служба України
<b>Європейська конвенція з прав людини</b>	Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 року
<b>ЄСПЛ</b>	Європейський суд з прав людини
<b>Законопроект № 1210</b>	Проект закону від 30.08.2019 року № 1210 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»
<b>ЗУ</b>	Закон України
<b>КАС України</b>	Кодекс адміністративного судочинства України
<b>ОЕСР</b>	Організація економічного співробітництва та розвитку
<b>п.</b>	Пункт
<b>п. п.</b>	Підпункт
<b>ПК України</b>	Податковий кодекс України
<b>ст.</b>	Стаття
<b>ч.</b>	Частина

## ВСТУП

*Тема даного дослідження є актуальною, оскільки в процесі реалізації податкових правовідносин зачіпаються основоположні права людини. Проте, з метою наповнення державного бюджету необхідними надходженнями контролюючі органи часто застосовують фіскальний підхід та протиправно збільшують грошові зобов'язання платників податків, або зменшують розмір «податкових вигод» (податкового кредиту, бюджетного відшкодування з ПДВ, від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток підприємств).*

Такі порушення з боку контролюючих органів завдають істотну шкоду як бізнесу, так і фізичним особам як окремій категорії платників податків. Більше того, рівень захисту прав платників податків впливає й на рівень іноземних інвестицій, надходження яких в Україну є важливим з огляду на активну відбудову економіки після революційних 2013 – 2014 років.

За таких обставин необхідним є забезпечення ефективності реалізації права платника податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів як в досудовому (адміністративному) порядку шляхом подання скарги до вищестоящего контролюючого органу, так і в судовому порядку шляхом подання позову з метою доведення правомірності власних дій.

В Україні досудове (адміністративне) оскарження рішень контролюючих органів часто є неефективним, що, зокрема, підтверджується кількістю судових спорів, що виникають з податкових правовідносин та розглядаються судами всіх рівнів. До прикладу, статистика свідчить, що до Касаційного адміністративного суду надходить найбільша кількість справ, порівняно з іншими касаційними судами у складі Верховного Суду (з 01.01.2020 року по 12.05.2020 року Касаційним адміністративним судом розглянуто 12188 справ, заяв, клопотань та скарг) [1]. У свою чергу, податкові спори складають близько 34-38% від загальної кількості справ, що є значно більшим показником порівняно з іншими категоріями справ, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства [2, с. 29].

Проте, зазначена статистика щодо кількості спорів, що розглядаються Касаційним адміністративним судом, свідчить не тільки про проблеми в процедурі досудового (адміністративного) оскарження, але й у процедурі судового оскарження, оскільки в інакшому випадку така кількість справ не доходила б до найвищої ланки судової системи.

З огляду на зазначене, видається, що система оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів має низку проблем, які мають бути вирішені з метою забезпечення належного захисту прав платників податків. Враховуюче активне реформування податкової системи України, виокремлення таких проблем може сприяти їх майбутньому усуненню шляхом внесення відповідних змін до законодавства України.

*Метою* цієї роботи є виокремлення та аналіз теоретичних та практичних проблем, пов'язаних із реалізацією платниками податків права на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів шляхом подання скарги та/або позову.

З метою досягнення поставленої мети дослідження виконано наступні *завдання дослідження*:

- 1) дослідити природу права на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, зокрема, як елементу реалізації принципу верховенства права;
- 2) проаналізувати міжнародний досвід щодо законодавчого регулювання та практичної реалізації процедури досудового (адміністративного) та судового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів;
- 3) проаналізувати співвідношення понять досудового захисту прав платників податків та досудового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів;
- 4) виокремити місце скарги у системі понять досудового захисту та досудового оскарження;
- 5) дослідити процедурні аспекти подання та розгляду скарг платників податків;

6) проаналізувати значення скарги до Ради бізнес-омбудсмена для вирішення податкового спору на етапі досудового (адміністративного) оскарження;

7) з'ясувати правову природу адміністративного позову у податкових правовідносинах;

8) дослідити процесуальні особливості подання та розгляду адміністративного позову за зверненням платників податків;

9) виокремити шляхом аналізу судової практики основні процесуальні зловживання, що допускаються контролюючими органами при оскарженні судових рішень, та їх значення для ефективності процедури судового оскарження.

*Об'єктом дослідження є правовідносини, що виникають у процесі реалізації платниками податків права на досудове (адміністративне) та судове оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.*

*Предметом дослідження є норми, що регулюють порядок подання платниками податків скарг та позовів з метою оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, а також норми, що регулюють порядок розгляду таких скарг та позовів.*

При проведенні дослідження були використані як загальнонаукові, так і спеціально-наукові *методи дослідження*.

Основою дослідження став діалектичний метод, за допомогою якого проаналізовано функціонування інститутів досудового (адміністративного) та судового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів; розглянуто співвідношення понять досудового оскарження та досудового захисту.

Серед загальнонаукових методів також використано логіко-семантичний метод та метод аналізу, який дозволив дослідити поняття досудового оскарження, досудового захисту прав платників податків, поняття адміністративного позову. Завдяки застосуванню методу індукції виокремлено проблеми, пов'язані із зловживанням контролюючими органами правом на

апеляційне оскарження судових рішень (внаслідок дослідження судової практики). Застосування статистичного методу надало можливість оцінити ефективність досудового оскарження рішень контролюючих органів, ефективність звернення зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена.

Серед спеціально-наукових методів використано, зокрема, порівняльно-правовий метод, який дозволив проаналізувати правове регулювання інституту оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів в Україні та інших державах. Формально-юридичний метод сприяв дослідженню особливостей правового регулювання порядку подання і розгляду скарг та позовів платників податків, скарг, що подаються до Ради бізнес-омбудсмена, а також адміністративних позовів платників податків.

*Теоретичною базою* цього дослідження стали праці вітчизняних та іноземних правників, таких як: О. М. Бондаренко, О. Братель, С. Вайтхед, Н. В. Василенко, Л. В. Гапоненко, К. Годфрід, М. В. Джафарова, О. В. Закаленко, Л. М. Касьяненко, Р. М. Кихтюк, М. І. Козюбра, М. Крігер, М. П. Кучерявенко, М. О. Ларіонов, О. Левчишина, С. Лужак, Н. В. Махиніч, П. Міспелон, Ю. С. Педько, К. О. Смолів, В. В. Тильчик, О. М. Федорчук, І. А. Хаванова, Д. Харкнес, М. Хендрікс, О. В. Цельєв, О. О. Шишов та інших.

*Практичне значення дослідження* полягає в тому, що результати цього дослідження можуть бути використані:

- у науково-дослідній сфері – при подальшому дослідженні правового регулювання та проблематики захисту прав платників податків;
- у законодавчій сфері – при реформуванні правового регулювання інститутів досудового (адміністративного) та судового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів;
- у навчальному процесі – при викладанні курсу «Податкове право».

*Структура роботи* складається зі вступу, трьох розділів і восьми підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дослідження – 97 сторінок, з них список використаних джерел – 16 сторінок.



## РОЗДІЛ 1

### ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ЗАГАЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ І МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТ

У цьому розділі авторка досліджує природу понять «захист прав платників податків» та «право на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів» як елементи реалізації принципу верховенства права, а також досліджує міжнародний досвід щодо засобів захисту прав платників податків у США, Великій Британії, Франції, Німеччині та Польщі.

#### **1.1. Право на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів як елемент реалізації принципу верховенства права**

Відповідно до ст. 8 Конституції України, в Україні визнається і діє принцип верховенства права [3].

При цьому, як зазначає М. І. Козюбра, про утвердження верховенства права в суспільстві свідчить, зокрема, утвердження ролі прав і свобод людини як явищ, що мають вирішальне значення у взаємовідносинах між людиною і державою [4, с. 4].

Так, саме на дотриманні прав людини будується система «стримувань та противаг», що лежить в основі демократичного суспільства. Зокрема, відповідно до ст. 3 Конституції України, 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.

Податкова політика та податкова система не є винятком із зазначеного правила – права людини визначають спрямованість та обмежують діяльність держави та її органів у процесі збирання податків, здійснення податкового контролю та подальшого використання податкових надходжень.

Зокрема, податкові правовідносини є невіддільними від фундаментального права людини на власність. Зокрема, у рішенні ЄСПЛ «Щокін проти України», зазначено, що накладання органами державної влади додаткових зобов'язань зі сплати податків становить втручання в майнові права платників податків у розумінні ст. 1 Першого протоколу Європейської конвенції з прав людини [5]. Аналогічно, застосування необґрунтованих штрафних санкцій до платника податків також є порушенням ст. 1 Першого протоколу Європейської конвенції з прав людини.

У свою чергу, платники податків (як фізичні, так і юридичні особи) мають специфічні права, що реалізуються саме у податкових правовідносинах. Так, С. О. Бондаренко пропонує застосовувати поняття «суб'єктивні права платників податків», яке визначає як «гарантовану державою мірою можливої поведінки платника податків, яка базується на нормі об'єктивного права з метою задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких правомочностях: (а) вчиняти конкретні дії платником податків, (б) вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів, а також у разі необхідності (в) вдаватися до захисту свого порушеного права». Зазначені суб'єктивні права науковець розподіляє на інформаційні, права платників податків з обліку та звітності, права зі сплати податків і зборів та захисні права платників податків [6, с. 6].

У свою чергу, ОЕСР до основних прав платників податків, зокрема, відносить право на інформацію та право бути почутим, право на оскарження, право на визначеність, право на приватність, право на конфіденційність, право не сплачувати податки у розмірі більшому, ніж встановлено законом [7, с. 2].

Зазначені права відповідають правам людини, закріпленим як на рівні Конституції України (ст. 31, 32, 40, 41, 55, 57 Конституції України), так і на рівні міжнародних актів (ст. 6, 8, 13 Європейської конвенції з прав людини). Зважаючи на це, належна реалізація прав платників податків прямо впливає на реалізацію основоположних прав людини. У зв'язку з цим особливе значення має забезпечення належного захисту власне прав платників податків.

О. О. Шишов під поняттям захисту прав платників податків пропонує розуміти «реалізацію платниками податків права на захист шляхом застосування управненою особою або уповноваженим органом будь-яких не заборонених законом засобів (заходів) захисту з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права та забезпечення належної реалізації платником податків своїх прав» [8, с. 51].

О.М. Федорчук зазначає, що захист прав платників податків передбачає собою не тільки можливість платника податків звернутися за захистом своїх прав до уповноваженого державного органу, але й можливість самостійно вчиняти дії, спрямовані на убезпечення прав від порушення, припинення порушення прав, а також поновлення становища, що існувало до порушення [9, с. 63], [10, с. 117].

На нашу думку, поняття захисту прав платників потрібно розуміти у ширшому аспекті – не тільки, як можливість платника податків вчинити певні дії у разі порушення його прав, але й обов'язок держави забезпечити такий стан речей, що унеможлиблює порушення прав платників податків у майбутньому. Зокрема, захист прав платників податків у цьому сенсі можна забезпечити шляхом дотримання таких складових верховенства права, як обмеження дискреційних повноважень контролюючих органів та дотримання принципу законності.

Щодо принципу законності Венеційська комісія наголошує, його реалізація в аспекті діяльності органів державної влади передбачає, що посадові особи таких державних органів мають бути уповноважені на вчинення певних дій та діяти в межах таких повноважень [11, с. 178].

У цьому аспекті Л. В. Гапоненко зазначає, що ознаками законності в діяльності контролюючих органів є 1) проведення профілактичних заходів з метою запобігання порушенню законності; 2) усунення виявлених порушень, їх причин та наслідків; 3) реалізація посадовими особами контролюючих органів повноважень, визначених законом; 4) діяльність органів державної влади відповідно до норм законодавства. З метою реалізації зазначених ознак

необхідним є, зокрема, створення розвинутої системи нормативно-правових актів, що регулюватимуть діяльність контролюючих органів [12, с. 190 - 191].

Важко заперечити доцільність та важливість створення нормативно-правової бази, що чітко визначатиме повноваження та обов'язки, у межах яких, на виконання ч. 2 ст. 19 Конституції України, має діяти контролюючий орган. Проте, як правильно зазначає М. І. Козюбра, під законністю не варто розуміти виключно «правління на основі закону, незалежно від його змісту» - основою законності має бути визнання людини та її прав як найвищої цінності, а також захист людини від свавілля з боку державних органів [13, с. 365].

Таким чином, діючи в порядку, передбаченому законом, державні органи повинні в першу чергу орієнтуватися на права людини та, у разі необхідності, відступити від прямих положень законодавства у межах власних дискреційних повноважень. При цьому, не можна виключати і протилежних випадків, коли орган державної влади, діючи з використанням дискреційних повноважень у сфері, що чітко не врегульована законодавством, порушує права людини. За таких обставин межею дискреційних повноважень органів державної влади повинні бути права і свободи людини [4, с. 7].

Обмеження дискреційних повноважень органів державної влади не має означати повну її відсутність, проте, мають бути вжиті такі заходи, які унеможливляють зловживання наданим розсудом [10, с. 178].

Попри те, що захист прав платників податків, на нашу думку, варто здійснювати ще на етапі, що передусе порушенню відповідних прав, зокрема, шляхом реалізації принципу верховенства права, виключати можливість порушень досить важко. За таких обставин необхідним є забезпечення можливості платників податків ефективно забезпечити захист порушених прав.

Як зазначає М. Крігер, «антисвавільність – не лише найбільш значуща цінність верховенства права, вона ще й іманентна цінність, внутрішня щодо верховенства права як такого» [14, с. 328].

Таким чином, необхідність забезпечити право особи на оскарження рішень, дій та бездіяльності органу державної влади також є невід'ємною складовою верховенства права та забезпечення прав людини.

На думку О.В. Цельєва, право на оскарження включає три основні складові: «1) право на захист своїх прав від незаконного втручання чи обмеження; 2) право вимагати від держави, органів публічної влади дотримуватися, охороняти і захищати права; 3) право звернутися до примусової сили держави для захисту своїх прав від неправомірних дій (бездіяльності) органів публічної влади, їхніх посадових осіб» [15, с. 72].

В Україні право особи на оскарження закріплено як на рівні Конституції України, так і на рівні спеціальних нормативно правових актів. Так, у ст. 55 Конституції України закріплено право на судове оскарження: кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. 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.

Право на адміністративне або позасудове оскарження рішень, дій та бездіяльності органів державної влади прямо не закріплене у Конституції України, але впливає з ч. 5 ст. 55 Конституції України, де зазначено, що кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних діянь.

Говорячи про оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів безпосередньо у податкових правовідносинах, то таке право платника податків закріплене у п. п. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 ПК України, відповідного до якого платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому ПК України, рішення дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію [16].

Проте, самого нормативного закріплення права платника податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів не достатньо для того, щоб говорити про повноцінне дотримання вимог верховенства права; необхідним є забезпечення ефективного механізму оскарження.

Так, ст. 6 Європейської конвенції з прав людини передбачено право на справедливий суд [17]. У свою чергу, одним із складових права на справедливий суд є забезпечення ефективності судового захисту [18].

Зокрема, у рішенні ЄСПЛ «Белле проти Франції» зазначено, що самої можливості звернутися до суду за захистом прав не завжди є достатнім для забезпечення вимог ст. 6 Європейської конвенції з прав людини. Має оцінюватися ступінь доступу, що надається національним законодавством, який має бути достатнім для забезпечення права людини на суд, враховуючи принцип верховенства права в демократичному суспільстві. Права доступу до суду є ефективним, коли особа має чітку практичну можливість оскаржити дію, яка є втручанням у права [19].

Аналогічно у Рішенні Конституційного Суду України від 30.03.2003 року № 3-рп/2003 зазначено, що правосуддя може вважатися реалізованим виключно, якщо «воно відповідає вимог справедливості і забезпечує ефективне поновлення в правах» [20].

Таким чином, під реалізацією права особи на справедливий суд варто розглядати не тільки формальну можливість звернутися із відповідною заявою до суду та отримати формальне рішення, але й практична можливість забезпечити захист та відновлення порушених прав.

На нашу думку, вимоги, що висуваються до держави в частині забезпечення права на справедливий суд, варто розширити також і на інші засоби юридичного захисту, зокрема, подання скарга на рішення, дії та бездіяльність до вищого органу державної влади, що має місце у податкових правовідносинах. В інакшому разі існування інституту адміністративного оскарження не має сенсу, оскільки такий не виконує своєї основної функції – забезпечення прав людини та обмеження сваволі з боку органів державної влади та їх посадових осіб.

Обґрунтованість зазначеної думки підтверджується у ст. 2 Міжнародного пакту про громадянські і політичні права [21] та ст. 13 Європейської конвенції з прав людини, де наголошується на обов'язку держави забезпечити ефективний засіб правового (юридичного) захисту, не обмежуючись при цьому правом на ефективний засіб судового захисту.

Наразі в Україні ефективність оскарження платником податків рішень контролюючих органів не знаходиться на високому рівні, оскільки вищий контролюючий орган – ДПС України у більшості випадків підтримує позицію контролюючого органу, яким було прийнято рішення [22, с. 9].

Підтвердженням зазначеного є відомості, викладені у Звіті ДФС України за 2018 рік, відповідно до яких протягом 2018 року ДФС України було розглянуто 15 313 скарг на податкові повідомлення рішення, з них повністю задоволено 3 060 скарг (близько 20%), частково задоволено 683 скарги (близько 4,5%). В частині оскарження рішень комісій, що приймають рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, ситуація дещо краща – подано 76 484 скарги, з них задоволено – 48 722 скарги (63,7%) [23].

Не можна виключати, що значна частина скарг, поданих платниками податків, є необґрунтованими та/або безпідставними, проте про незадовільну ефективність адміністративного оскарження свідчить кількість судових рішень, які ухвалюються на користь платника податків після того, як у задоволенні скарги останнього було відмовлено (офіційні статистичні показники відсутні).

Причиною таких показників, зокрема, може бути відсутність сторонніх учасників, що могли б брати участь у розгляді скарг платників податків. Так, контролюючі органи входять до загальної структури ДПС України, у зв'язку з чим може не дотримуватися критерій об'єктивності з боку ДПС України.

Говорячи про ефективність судового способу оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів варто звернути увагу на критерії, які виділяються для оцінки ефективності реалізації права на доступ до правосуддя. Венеційська комісія до таких критеріїв, зокрема, відносить: 1) незалежність

судівництва; 2) незалежність окремих суддів; 3) безсторонність судівництва; 4) презумпція безвинності; 5) дієвість судових рішень тощо [24, с. 28 - 38].

Наразі Україна знаходиться у стані реформ судової системи, а незалежність судівництва в цілому та окремих суддів зокрема є однією з основних напрямків зазначеного реформування. Так, незалежність судової влади не обмежується виключно формальним закріпленням відповідного положення на рівні ст. 126, 129 Конституції України. Україна робить кроки, спрямовані на реалізацію фактичної незалежності.

Фактична незалежність судівництва та окремих суддів, на думку Венеційської комісії, зокрема, може обумовлюватися наступними чинниками:

1) Призначення судді безстроково [24, с. 30]. В Україні безстроковість призначення суддів передбачено ст. 126 Конституції України;

2) Порушення, які мають наслідком дисциплінарну відповідальність суддів, чітко визначені законом [24, с. 30]. В Україні виключний перелік підстав для притягнення судді до дисциплінарної відповідальності передбачений ст. 106 ЗУ «Про судоустрій і статус суддів» [25].

3) Остаточне рішення щодо призначення суддів та їх подальшої кар'єри приймається незалежним органом, частину або більшість з якого становлять судді [21, с. 30]. В Україні, відповідно до ст. 70 ЗУ «Про судоустрій і статус суддів», судді хоча й призначаються указом Президента України, проте подання про їх призначення подається Вищою радою правосуддя, державним органом, що не належить до жодної з гілок влади та у складі якого з двадцяти одного члена десять призначається з'їздом суддів України з числа суддів чи суддів у відставці [26].

4) Розподіл справ між суддями здійснюється в порядку, який побудований на об'єктивних даних. В Україні судові справи, зокрема, в адміністративній юрисдикції, розподіляються із використанням автоматизованої системи розподілу із врахуванням об'єктивних показників (компетентність, коефіцієнт фактичного та середньозваженого навантаження), що зводить до



мінімуму будь-який політичний або адміністративний вплив на процедуру вибору суддів [27].

Таким чином, на нормативному рівні створені передумови для забезпечення незалежності судівництва та окремих суддів, що має мати наслідком підвищення ефективності судового розгляду. Проте, корупційний чинник усе ще перебуває на високому рівні (Україна зайняла 126 місце за Індексом сприйняття корупції у 2019 році), що, зокрема, свідчить про можливість ухвалення неправосудних рішень [28].

Щодо презумпції безвинності, то це поняття, як правило, застосовується в аспекті притягнення до кримінальної відповідальності. Проте, у податкових правовідносинах презумпція безвинності також має місце. Так, п. п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України встановлено презумпцію правомірності рішень платника податків у разі, якщо можливе неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Проте, обов'язок контролюючого органу довести належними і допустимими доказами протиправність дій платників податків прямо на закріплено ПК України, що часто призводить до зловживань. До прикладу, поширеною практикою є обґрунтування порушень, нібито виявлених у діях платника податків, шляхом посилання на так звану «податкову інформацію», яка носить виключно інформативний характер та не є належним доказом у розумінні ст. 73 КАС України [29].

Говорячи про дієвість судових рішень, варто зауважити, що предметом більшості податкових спорів є визнання протиправними та оскарження податкових повідомлень-рішень, якими збільшено податкові зобов'язання платника податків, зменшено розмір від'ємного значення об'єкта оподаткування тощо. У свою чергу, задоволення таких вимог платника податків не вимагає безпосередніх дій від контролюючого органу, що був відповідачем у справі,

оскільки виконання рішення полягає в тому, що платник податків звільняється від обов'язку сплати.

У свою чергу, судові рішення, виконання яких вимагає від контролюючого органу вчинення дій, часто виконують значно пізніше після набрання рішенням законної сили. До прикладу, Рада бізнес-омбудсмена повідомляє про поширені випадки несвоєчасного виконання рішень суду, якими контролюючий орган зобов'язано зареєструвати податкові накладні. Поширені також і інші випадки зловживань [30].

Ще однією підставою для зниження ефективності реалізації права платників податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів – є завантаженість адміністративних судів. Так, відповідно до відомостей, розміщених на офіційному веб-сайті Окружного адміністративного суду м. Києва, за перше півріччя 2019 року на розгляд суду надійшло 10 022 справи, при цьому фактична кількість суддів становить 39 осіб, а середня кількість розглянутих справ і матеріалів на одного судді – 827 [31].

За таких обставин, судді позбавлені фактичної можливості повністю та всебічно встановити та проаналізувати усі обставини справ, що може мати наслідком не тільки зниження ефективності захисту прав платників податків, але й безпідставне задоволення вимог платників податків, що в результаті шкодить інтересам суспільства та держави.

Таким чином, в Україні платники податків мають закріплене на рівні Конституції України та ПК України право на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів як в судовому, так і в позасудовому порядку, що викликано вимогами верховенства права та забезпечення прав людини. При цьому, важливу роль відіграє не тільки нормативне закріплення зазначеного права на оскарження, але й забезпечення його ефективності.

В Україні наявні деякі проблеми, пов'язані з ефективністю права на оскарження, до яких, зокрема, можна віднести незадовільний рівень ефективності процедури адміністративного оскарження, високий рівень корупції, недотримання принципу презумпції безвинності платника податків,

несвоєчасне виконання судових рішень, пов'язаних з вчиненням дій контролюючими органами, а також надмірна завантаженість суддів. Зазначені обставини вимагають зміни підходів до процедури оскарження, підвищення стандартів доказування для контролюючих органів, запровадження додаткового контролю за виконання судових рішень державними органами та розвантаження судової системи.

## **1.2. Міжнародний досвід захисту прав платників податків**

Одним із найбільш дієвих способів підвищення ефективності роботи окремих правових інститутів є вивчення та аналіз підходів, що використовуються іноземними державами, та рецепція окремих правових норм. Враховуючи, що Україна знаходиться у процесі становлення правової системи, вивчення міжнародного досвіду захисту прав платників податків (загальної процедури вирішення податкових спорів шляхом розгляду скарг і позовів платників податків) є особливо актуальним.

### **1.2.1. США**

У США діяльність щодо збору податків та контролю за їх сплатою здійснюється IRS [32]. Базою нормативного регулювання податкових правовідносин, зокрема, оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів є Кодекс внутрішніх доходів (Internal Revenue Code), який є частиною загального Кодексу США [33].

Перше, що варто зауважити, - це діяльність IRS у сфері правової просвіти. Так, IRS на регулярній основі видає публікації, де детально висвітлює права платників податків та порядок їх захисту у разі порушення.

До прикладу, у публікації «Ваші права як платника податків» міститься перелік та коротке роз'яснення прав платників податків, до яких віднесено: 1) право бути поінформованим; 2) право на якісний сервіс; 3) право на сплату

податків у коректно визначеному розмірі; 4) право оскаржити позицію Служби внутрішніх доходів США та право бути почутим; 5) право оскаржити позицію Служби внутрішніх доходів США до незалежного органу; 6) право на остаточність; 7) право на приватність; 8) право на конфіденційність; 9) право мати представника; 10) право на справедливу податкову систему [34]. Більше того, після винесення податкового повідомлення-рішення платник податків отримує лист, де роз'яснюється право на оскарження відповідного рішення [35].

Щодо системи оскарження, то метою захисту порушених прав платник податків у США, як і в Україні, може обрати адміністративний та/або судовий спосіб захисту [36].

Проте, перед обранням одного із цих способів платник податків може звернутися безпосередньо до відділення IRS, яким прийнято оскаржуване рішення, шляхом телефонного дзвінка або зустрічі з керівником особи, якою виявлено порушення [36]. Попри те, що офіційна статистика спорів, вирішених таким чином, відсутня, видається, що ефективність процедури, яка не передбачає письмового викладення аргументів платника податків, можливості надати додаткові докази, не є високою.

Якщо зазначеним способом врегулювати спір не вдалося, платник податків має право звернутися до Апеляційного офісу IRS шляхом подання письмового протесту або запиту про перегляд незначної справи (small case request) – якщо сума податкових донарахувань не перевищує 25 000 доларів США. Також існують окремі процедури адміністративного оскарження для рішень, що стосуються передачі майна в заставу, накладення арешту, стягнення податкового боргу за рахунок майна платників податків [36, 37].

Апеляційний офіс IRS позиціонується як незалежний від власне IRS (зокрема, діє сувора політика заборони комунікацій *ex parte* щодо справи, що розглядається за зверненням платників податків) [37]. Проте, неможливо перевірити, чи дійсно така політика незалежності реалізовується на практиці, чи виключно закріплена нормативно.

Якщо платник податків прийняв рішення не використовувати процедуру адміністративного оскарження або якщо така процедура не була ефективною, платник податків має право оскаржити відповідне рішення IRS до суду. У США податкові спори вирішуються судами трьох інстанцій – відповідним окружним судом США (district courts), Судом США з розгляду федеральних скарг (U.S. Court of Federal Claims) та власне Податковий суд США (U.S. Tax Court)[34].

Податковий суд США розглядає спори, що стосуються збільшення податкових зобов'язань з податку на доходи, на нерухомість, на подарунки, акцизних зборів, а також застосування фінансових санкцій, пов'язаних з названими податками. Строк звернення до суду становить 90 днів з дати надіслання IRS відповідного рішення платникові податків [36].

Окружні суди США та Суд США з розгляду федеральних скарг розглядають справи без прив'язки до виду податків, проте, важливим нюансом є те, що перед зверненням до цих судів платник податків, за загальним правилом, має сплатити суму податкового зобов'язання, подати заяву до IRS щодо повернення надмірно сплачених податків та лише після спливу шести місяців дня подання такої заяви (у разі відсутності відповіді або якщо у її задоволенні було відмовлено) у платника податків виникає право на звернення до суду.

Істотною перевагою є те, що як у випадку з Податковим судом США, так і у випадку з окружними судами та Судом США з розгляду федеральних скарг у платника податків є достатній період часу для підготовки позиції та доказової бази, що, у свою чергу, сприяє повному та всебічному розгляду справи судом.

### **1.2.2. Велика Британія**

У Великій Британії процедура оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючого органу – HM Revenue and Customs варіюється залежно від виду податку, якого стосується спір, а також залежно від того, ким є платник податків – фізичною особою, партнерством або юридичною особою. Також процедура оскарження залежить від місця вирішення спору – на території Великої Британії

діє три системи права – англійське право, яке застосовується в Англії та Уельсі; шотландське право, а також право Північної Ірландії [38].

До прикладу, у Англії та Уельсі процедура оскарження рішень, дій та бездіяльності регулюється наступними нормативно-правовими актами:

- Закон про управління податками 1970 року, який застосовується до фізичних осіб та партнерств;
- Розділ 18 Закону про фінанси 1998 року, який застосовується до юридичних осіб;
- Закон про податок на додану вартість 1994 року, який застосовується при вирішенні спорів, що стосуються виключно податку на додану вартість [36].

Згадані закони встановлюють широкий перелік способів захисту прав платників податків – як на етапі проведення перевірки, так і після винесення HM Revenue and Customs остаточного рішення за результатами податкової перевірки.

Так, з урахуванням того, що Закон про фінанси 1998 року не визначає максимальну тривалість перевірки, ст. 33 Розділу 18 зазначеного Закону передбачено право платника податків звернутися до Трибуналу першого рівня (First-tier Tribunal), який є спеціалізованим судом, зокрема, уповноваженим розглядати справи, що стосуються оскарження рішень, дій та бездіяльності HMRC [38]. У такому зверненні платник податків просить суд зобов'язати HMRC прийняти остаточне рішення за результатами перевірки. У свою чергу, суд може або задовольнити вимоги платника податків, або відмовити у їх задоволенні, якщо встановлена наявність обґрунтованих підстав для продовження перевірки [39]. Також платник податків має право звернутися безпосередньо до HMRC шляхом телефонного звернення, електронною поштою або письмово [40].

Окремі способи захисту прав платників податків від зловживань стосується запитів про надання інформації, що можуть надаватися HMRC у процесі проведення перевірки. Зокрема, відповідно до п. 1 ст. 13 Розділу 36 Закону про фінанси, інспектор HMRC повинен отримати дозвіл на направлення запиту про надання інформації у суді (First-tier Tribunal). Якщо такий дозвіл не

було отримано платник податків може оскаржити запит про надання інформації до суду на підставі ст. 29 Розділу 36 Закону про фінанси [39].

Що стосується оскарження остаточного рішення HMRC, прийнятого за результатами проведення перевірки, то таке рішення, відповідно до ст. 31 Розділу 4 Закону про управління податками, може бути оскаржене платником податків протягом 30 днів з дати прийняття рішення. Скарга на рішення має містити підстави для оскарження, проте під час розгляду скарги платник податків має право надавати додаткові докази та аргументи, що неможливість їх наведення у письмовій скарзі пов'язана з поважними причинами [41].

Розгляд скарги на рішення HMRC може відбуватися трьома способами: адміністративне оскарження, судове оскарження та переговори. У процесі адміністративного оскарження рішення HMRC переглядається посадовою особою HMRC, яка не була залучена до прийняття оскаржуваного рішення. Якщо адміністративне оскарження не було результативним для платника податків, або якщо платник податків не бажає ініціювати адміністративне оскарження, такий платник має право звернутися до суду – Трибуналу першого рівня. Окрім цього, поширеною є практика договірного врегулювання податкового спору – HMRC та платник податків можуть досягнути угоди у будь-який момент, незалежно від стадії оскарження [42].

Варто зауважити, що аналогічні способи захисту прав платників податків так чи інакше передбачені усіма загаданими вище законами та можуть бути застосовані усіма платниками податків – як юридичними особами, так і фізичними особами та партнерствами.

### **1.3. Франція**

Процедура адміністративного оскарження у Франції регулюється Загальним податковим кодексом та Книгою податкових процедур [43].

У Франції, аналогічно з Україною та проаналізованими вище США та Великою Британією, платник податків має можливість захистити права, порушені

податковим органом (у Франції – Генеральний директорат державних фінансів або DGFîP), в адміністративному та судовому порядку [43].

Адміністративне оскарження рішень DGFîP полягає, зокрема, у застосуванні двосторонньої процедури коригування, передбаченої ст. L55 Книги податкових процедур. Так, якщо DGFîP в результаті податкового контролю виявляє заниження розміру податкових зобов'язань, податковий орган направляє відповідне повідомлення платникові податків, який, у свою чергу, протягом 30 днів має право сформулювати свої зауваження або погодитися з позицією DGFîP [44].

У процесі двосторонньої процедури коригування платник податків або контролюючий орган можуть звернутися до незалежних спеціалізованих органів за отриманням консультації [44]. Якщо спір стосується прямих податків або податків, що розраховуються залежно від обігу, справа може бути розглянута регіональними або Національною комісією з прямих податків та податків з обігу (ст. 1650 – 1651 Загального податкового кодексу). Також, залежно від предмету податкові спори можуть розглядатися Комітетом із зловживання податковим законодавством (ст. 1653 C – E Загального податкового кодексу), Відомчою погоджувальною радою (ст. L59 В Книги податкових процедур), Консультативним комітет з податкового кредиту з витрат на дослідження (ст. 1653F Загального податкового кодексу) [45].

Важливо зауважити, що до складу зазначених адміністративних органів входять не тільки службові особи податкового органу, але й треті незацікавлені особи. До прикладу, відповідно до ст. 1651H Загального податкового кодексу, до складу Національної комісії з прямих податків та податків з обігу входить член Державної ради, дорадчого органу французького уряду, три представники платників податків і два представники DGFîP [45]. Завдяки такому складу забезпечується об'єктивність отриманих висновків.

Проте, важливо розуміти, що консультації, що надаються згаданими комісіями та комітетами не є обов'язковими та враховуються DGFîP виключно за розсудом останнього [43]. За таких обставин існує ризик, що навіть за умови



отримання позитивної консультації від одного із згаданих адміністративних органів, платник податків усе одно буде вимушений звертатися до суду. При цьому, допускаємо, що зазначені консультації комісій та комітетів за своєю значимістю прирівнюються до рішень Ради бізнес-омбудсмена та враховуються у зв'язку з високим авторитетом таких адміністративних органів.

Що стосується процедури судового оскарження, цікавим є те, що на відміну від більшості країн, зокрема, України, у Франції платник податків не може оскаржити рішення DGFiP до вичерпання заходів адміністративного оскарження. В обов'язковому порядку платник податків повинен звернутися із скаргою на прийняте DGFiP рішення (строк подання скарги – до 31 грудня року, що слідує за роком, у якому прийняте рішення), і лише після отримання відмови у задоволенні скарги у платника податків виникає право на звернення до суду [43].

Аналогічно до України, у Франції відсутні спеціалізовані податкові суди – залежно від виду податків податкові спори можуть розглядатися адміністративними судами (спори, що стосуються прямих податків та ПДВ) або цивільними судами (спори щодо реєстраційних зборів, податку на спадщину або подарунки, податку на розкіш та деяких непрямих податків) [43].

У аспекті згаданих вище комісій та комітетів варто зауважити, що отримання платником податків позитивної консультації має наслідком не тільки можливість її використання як додаткового доказу у судовому процесі. Так, у разі, якщо комісія або комітет надали висновок на користь платника податків, тягар доказування правомірності прийнятого рішення покладається на контролюючий орган. Якщо ж висновки комісії або комітету підтверджують наявність порушень у діях платника податків, або такі висновки відсутні – тягар доказування покладається на платника податків, відповідно до ст. L192 Книги податкових процедур [44].

Таким чином, законодавство Франції у значній кількості випадків є більш жорстким відносно платників податків (обов'язкове адміністративне оскарження, можливість покладення тягара доказування на платника податків,

проте, тривалі строки оскарження рішення, а також наявність спеціалізованих адміністративних органів є позитивним досвідом, рецепцію якого доцільно розглянути.

#### **1.2.4. Німеччина**

У Німеччині врегулювання податкових спорів здійснюється на підставі низки нормативно-правових актів, до яких, зокрема, належать: Закон про податок на доходи (застосовується до фізичних осіб та партнерств), Закон про корпоративний податок на доходи (застосовується до юридичних осіб), Закон про податок на торгівлю та Закон про податок на додану вартість. Порядок судового оскарження регулюється Кодексом податкового суду 1965 року [46].

Окрім судового оскарження у законодавстві Німеччини також передбачена процедура адміністративного оскарження рішень контролюючого органу Німеччини - Федерального центрального податкового офісу (BZSt). Аналогічно до Франції, у Німеччині процедура адміністративного оскарження також є обов'язковою умовою для подальшого звернення платника податків до суду [47].

За загальним правилом, встановленим ст. 355 Податкового кодексу Німеччини, скарга на рішення BZSt в адміністративному порядку може бути подана до територіального органу BZSt, що прийняв це рішення, протягом одного місяця з дати ухвалення рішення. Проте, у разі, якщо платник податків не був належним чином проінформований про порядок оскарження рішення, скарга на рішення може бути подана протягом одного року з дати ухвалення оскаржуваного рішення [48].

Видається, що зазначений підхід є доцільним, оскільки, в першу чергу, покращує становище платників податків-фізичних осіб, які не мають достатнього рівня правової освіти для самостійного опанування вимог, що, як правило, висуваються при оскарженні рішень органів державної влади.

Також важливо зауважити, що, подаючи скаргу на рішення BZSt протягом одного місяця, платник податків не зобов'язаний наводити усі аргументи та

докази одразу – додаткові докази можуть надаватися протягом усієї процедури адміністративного оскарження [47]. Зазначений підхід також позитивно впливає на становище платника податків, оскільки останній має достатній обсяг часу для підготовки усіх аргументів та отримання необхідних доказів.

Якщо скарга платника податків не була задоволена у повному обсязі, платник податків отримує рішення BZSt про відмову у задоволенні скарги, з яким в подальшому звертається до уповноваженого суду. У Німеччині, як і в США, функціонують окремі податкові суди, особливістю яких є те, що вони мають лише дві інстанції – перша інстанція та оскарження у Федеральному податковому суді м. Мюнхена [47].

Аналогічно до процедури адміністративного оскарження, позов щодо оскарження рішення BZSt може бути подано до суду протягом одного місяця з дати отримання рішення про відмову у задоволенні скарги. У позовній заяві обов’язково мають бути наявні формальні реквізити (наприклад, ім’я позивача і відповідача, посилання на оскаржуване рішення та рішення про відмову у задоволенні скарги). Проте, детальне викладення фактів та аргументів Позивача може бути надано вже після відкриття провадження у справі [46].

Зважаючи на викладене, позитивними особливостями процедури оскарження в Німеччині є, по-перше, достатній строк для подання скарги та позову, можливість надання додаткових аргументів та доказів уже в процесі оскарження, наявність спеціалізованих податкових судів та обов’язок BZSt як контролюючого органу роз’яснювати платникам податків порядок оскарження рішень.

### **1.2.5. Польща**

Однією з найближчих до України європейських країн є Польща, з огляду на що законодавство Польщі, що стосується захисту прав платників податків у процесі здійснення податкового контролю, потребує особливої уваги.

Аналогічно до інших країн, більшість рішень, що оскаржуються платниками податків, ухвалюються контролюючим органом – Національною дохідною адміністрацією, в результаті проведення податкової перевірки. У Польщі платник податків має можливість захищати свої права та інтереси ще на етапі проведення перевірки, зокрема, надавати пояснення, докази, вимагати розглянути документи або заслухати свідків, які, зокрема, можуть підтвердити правомірність дій платника податків [49].

Зазначений механізм сприяє захисту прав платників податків, оскільки останні мають право довести правомірність своїх дій до формулювання контролюючим органом висновків за результатами перевірки. У свою чергу, ст. 17 ПК України прямо передбачено лише право платників податків надавати пояснення в процесі проведення перевірок (інші права, наявні у законодавстві Польщі, не згадуються), у зв'язку з рівень дослідження фактичних обставин справи у процесі проведення перевірки може знижуватися.

Щодо процедури оскарження результатів податкової перевірки, то така процедура, як у більшості країн, складається з двох елементів – адміністративного і судового оскарження. Процедура адміністративного оскарження ініціюється платником податків шляхом подання застережень або пояснень до контролюючого органу, що проводив перевірку. Строк подання застережень та пояснень – чотирнадцять днів з дати отримання акта перевірки [49].

Як і ПК України, законодавство Польщі встановлює, що акт перевірки не покладає на платника податків жодних юридичних обов'язків. Проте, якщо в результаті розгляду поданих платником податків заперечень контролюючий орган прийме рішення щодо залишення висновків перевірки без змін, платник податків зобов'язаний скоригувати відповідну податкову декларацію. У разі невиконання зазначеного обов'язку контролюючий орган ініціює податкове провадження [49].

Під час податкового провадження платник податків також має низку гарантованих законодавством процесуальних прав, зокрема, право подавати

заперечення, надавати пояснення щодо доказів та матеріалів справи, ознайомлюватися з матеріалами справи тощо). Важливо, що рішення, яке приймається контролюючим органом за результатами податкового провадження не є остаточним – платник податків має протягом чотирнадцяти днів з дати отримання рішення звернутися зі скаргою до другої інстанції адміністративного оскарження (як правило, другою інстанцією є керівник податкової палати) [49].

Рішення другої інстанції адміністративного оскарження вважається таким, що набрало законної сили – таке рішення не підлягає подальшому адміністративному оскарженню та може бути виконано. Проте, якщо на думку платника податків, рішення, ухвалене контролюючим органом, є протиправним, платник податків має право звернутися до суду [49].

У Польщі відсутні спеціалізовані податкові суди, усі податкові спори розглядаються адміністративними судами двох інстанцій – адміністративними судами, розташованими у воєводствах, як судами першої інстанції та Вищим адміністративним судом. Важливо зауважити, що як і у Франції та Німеччині, процедура адміністративного оскарження є обов’язковою перед зверненням платника податків до суду [49].

Основними недоліками, які характеризують систему оскарження рішень, дій і бездіяльності Національної дохідної адміністрації, є наступні: 1) тривалість судового процесу, що може досягати чотирьох років; 2) неможливість застосування альтернативних способів вирішення спорів (наприклад, арбітражу або медіації); 3) невиконання судових рішень Національною дохідною адміністрацією [49].

Таким чином, система оскарження рішень, дій і бездіяльності платників податків, що функціонує у Польщі, є досить схожою до законодавчого регулювання України, зокрема, в частині процедур адміністративного оскарження, а також розгляду податкових спорів місцевими адміністративними судами. Схожими є і недоліки – в Україні, так само як у Польщі, неможливим є застосування альтернативних способів вирішення спорів, а рішення судів можуть не виконуватися контролюючим органом.

## **Висновки до Розділу 1.**

1. У процесі здійснення податкових правовідносин зачіпається низка основоположних прав людини. У зв'язку із зазначеним, саме права людини мають визначати спрямованість податкової політики та податкової системи. Діяльність держав та її органів у процесі збирання податків, здійснення податкового контролю та подальшого використання податкових надходжень також має визначатися та обмежуватися з огляду на забезпечення прав людини.

2. Специфічні права платників податків, до прикладу, право на інформацію, право на визначеність, право на оскарження, право на приватність тощо, відповідають правам людини, закріпленим на рівні Конституції України та міжнародних актів. Таким чином, права платників податків та права людини є нерозривно пов'язаними.

3. З метою захисту прав платників податків необхідним є дотримання принципу верховенства права, зокрема, таких його складових, як необхідність обмеження дискреційних повноважень та дотримання принципу законності.

4. З огляду на невисоку імовірність уникнення будь-яких порушень прав платників податків, необхідним є забезпечення ефективного способу захисту, зокрема, шляхом забезпечення права платників податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів.

5. В Україні право платників податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів закріплено нормативно як на рівні Конституції України (судове оскарження), так і в ПК України (адміністративне та судове оскарження). Проте, виключно нормативного закріплення зазначеного права не достатньо, необхідним є забезпечення ефективності його реалізації.

6. Для забезпечення ефективності захисту прав платників необхідним є роз'яснення платникам податків їх прав, зокрема, права на оскарження рішень контролюючих органів. Такі роз'яснення повинні надаватися саме контролюючим органами шляхом видання спеціалізованих інформаційних

джерел (за аналогією до США) або шляхом роз'яснення порядку оскарження безпосередньо у рішенні, що покладає обов'язки на платника податків (за аналогією до Німеччини).

7. З огляду на досвід США, Великої Британії та Німеччини доцільним видається створення спеціалізованих судів, що розглядатимуть виключно податків спори. За таких обставин, можна очікувати на підвищення ефективності судового розгляду у зв'язку із зменшення завантаженості судів та кожного окремого судді, а також у зв'язку із тим, що спори розглядатимуться суддями, що мають виключно податкову спеціалізацію.

8. Міжнародний досвід демонструє, що для України необхідним є збільшення строків для оскарження рішень контролюючих органів. Такий захід надасть змогу платникам податків ретельно підготувати власну позицію та зібрати усі необхідні докази. У США, Франції, Великій Британії та Німеччині встановлені істотно довші строки, порівняно з Україною.

9. Необхідним є забезпечення судового контролю над діями контролюючих органів ще на етапі проведення перевірки, зокрема, в частині запитів контролюючих органів до платників податків щодо надання документів (за аналогією з Великою Британією).

10. Доцільним видається запровадження процедури альтернативного врегулювання спорів між контролюючим органом та платником податків, яка вже успішно функціонує у Великій Британії. Зазначене також сприятиме розвантаженню судів, а також зменшить розмір судових витрат як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів.

## **РОЗДІЛ 2.**

### **ПРОЦЕДУРА ДОСУДОВОГО ОСКАРЖЕННЯ РІШЕНЬ, ДІЙ ТА БЕЗДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ**

У цьому розділі авторка досліджує співвідношення понять досудового захисту прав платників податків та досудового (адміністративного) оскарження та місце скарги у системі цих понять, досліджує основні процедурні аспекти, що стосуються подання та розгляду скарг платників податків, а також порядок та ефективність подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена для вирішення податкових спорів.

#### **2.1. Співвідношення понять досудового захисту прав платників податків та досудового оскарження; місце скарги у системі цих понять**

Відповідно до п. 56.1 ст. 56 ПК України, рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. При цьому, процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору [50].

У ПК України не міститься визначень понять «досудовий захист прав платників податків», «досудове (адміністративне) оскарження» або «скарга», проте, у доктрині податкового права наголошується на важливості розмежування цих понять.

Л. М. Касьяненко виділяє поняття адміністративного способу захисту прав платників податків, під яким розглядає «можливість оскарження рішень контролюючих органів, дій або бездіяльності їх посадових або службових осіб тому органу, який прийняв рішення, а також у порядку апеляції до найвищого податкового органу шляхом подання відповідної скарги податковому органу» [22, с. 9].



Проте, підпадає під сумнів згадування можливості оскарження рішень контролюючих органів безпосередньо до органу, який прийняв оскаржуване рішення, оскільки ПК України такої процедури не передбачено.

Так, відповідно до п. 86.7 ст. 86 ПК України, платник податків, у разі незгоди з висновками перевірки, чи фактами і даними, викладеними в акті перевірки, має право подати до контролюючого органу, що проводив перевірку, свої заперечення проти акта перевірки. Проте, акт перевірки не є рішенням контролюючого органу – його складення не спричиняє виникнення прав або обов'язків для платника податків. Аналогічна позиція неодноразово висловлювалася як на рівні Верховного Суду України, так і на рівні Верховного Суду [51, 52].

Як наслідок, подання заперечень може бути віднесено до поняття «адміністративного способу захисту прав платників», проте згадування права на подання заперечень на акт перевірки в контексті оскарження рішення контролюючого органу не видається коректним.

Н. В. Махиніч пропонує визначення поняття «позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків», що, на нашу думку, також відповідає поняттю «досудового захисту прав платників податків». Також науковиця пропонує доповнити ст. 14 ПК України наступним визначенням: «позасудовий захист прав та законних інтересів платників податків – це передбачені чинними нормативно-правовими актами дії платника податків та/або несудового органу влади, його посадових/службових осіб, спрямовані на протидію будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень та усунення їх наслідків» [53, с. 9].

Проте, необхідність доповнення ПК України зазначеним визначенням видається сумнівною з огляду на наступні обставини. По-перше, зазначене визначення містить суто науковий характер та, на нашу думку, не вплине на підвищення рівня захисту прав платників податків у досудовому порядку.

Окрім цього, введення визначень у нормативно-правові акти видається доцільним, якщо допускається неоднозначне тлумачення понять (наприклад,

тлумачення поняття «самозахист», що застосовується у ст. 19 Цивільного кодексу України [54]). Проте, з урахуванням характеру податкових правовідносин платники податків захищають свої права шляхом вчинення дій, прямо передбачених нормами ПК України. Зважаючи на це, введення поняття «позасудового захисту прав та законних інтересів платників податків» не розширить перелік можливих способів захисту.

Н. В. Василенко зазначає, що під досудовим захистом прав та законних інтересів платників податків варто розуміти «дії, спрямовані на захист прав та законних інтересів особи, що передують зверненню до суду й не передбачають обов'язкову реалізацію права на судовий захист». При цьому, поняття досудового захисту включає як адміністративний захист, так і самозахист [55, с. 117]. На нашу думку, зазначене визначення є вдалим та включає основні характеристики описуваного поняття.

Щодо досудового (адміністративного) оскарження, то І. А. Хаванова зазначає, що під досудовим оскарженням рішень контролюючих органів варто розуміти юридично закріплений спосіб заперечення платника податків (іншої податковозобов'язаної особи) проти обов'язкового рішення контролюючого органу шляхом подання юридично значущої вимоги про його скасування або зміну у формі скарги, що має наслідком виникнення обов'язку контролюючого органу здійснити досудове провадження [56, с. 8 - 9].

Варто зауважити, що в українське законодавство не передбачає поняття іншої податковозобов'язаної особи, відповідно, подавати скаргу в порядку адміністративного оскарження має право виключно платника податків щодо якого прийнято оскаржуване рішення [16].

Т. Григорян поняття адміністративного оскарження визначає як «встановлений законодавством порядок захисту порушених рішеннями, діями та бездіяльністю контролюючих органів прав та законних інтересів юридичних осіб, який здійснюється шляхом подання письмової скарги і передбачає обов'язок податкового органу реагувати та приймати рішення по суті визначених у скарзі питань у встановлені строки» [57, с. 120].

На нашу думку, зазначене визначення є надто розширеним, оскільки п. 56.1 ст. 56 ПК України передбачено порядок оскарження виключно рішень контролюючих органів. У свою чергу, порядок подання скарг на дії та бездіяльність контролюючих органів нормативно не передбачений. Також безпідставним видається надання визначення поняттю «адміністративного оскарження» виключно у призмі прав та законних інтересів юридичних осіб, оскільки інші платники податків – фізичні особи та постійні представництва також мають право оскаржити рішення контролюючого органу в адміністративному порядку.

Щодо співвідношення аналізованих понять, то В. В. Тильчик зазначає, що поняття «адміністративне оскарження» та «досудовий порядок вирішення спору», з огляду на норми ПК України, не є тотожними [58, с. 163].

Вважаємо за доцільне погодитися із викладеними вище позиціями з огляду на таке. Так, у п. п. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 ПК України наводиться визначення поняття «оскарження рішень контролюючих органів» як оскарження платником податку податкового повідомлення - рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку. Проте, способи захисту прав платників податків, закріплені у ПК України, не зводяться виключно до права на оскарження податкових повідомлень-рішень.

Так, деякі способи досудового захисту прав платників податків, як зазначає Н. В. Василенко, за своєю суттю є самозахистом. До прикладу, відповідно до абз. 5 п. 81.1 ст. 81 ПК України, непред'явлення або ненадіслання платнику податків документів, необхідних для початку перевірки (направлення на проведення перевірки, копії наказу про проведення перевірки, службового посвідчення), або пред'явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки [55, 117-118].

У випадку виявлення зазначених порушень платник податків має оперативно вжити заходів для захисту порушених прав, а саме відмовити у допуску до проведення перевірки. Якщо зазначені дії не будуть реалізовані, платник податків може понести негативні наслідки, зокрема, пов'язані з втратою можливості посилаючись на процесуальні порушення, допущені при призначенні та початку проведення перевірки. Зазначена позиція давно сформульована на рівні Верховного Суду, який зазначає наступне: «платник податку, який вважає порушеним порядок та підстави призначення податкової перевірки, зокрема виїзної, щодо нього, має захищати свої права шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо ж допуск до податкової перевірки відбувся, в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [59].

Аналогічна позиція відображена у Постановах Верховного Суду від 22.11.2019 року у справі № 815/4392/15 [60], від 16.10.2019 року у справі № 820/11291/15 [61], від 03.10.2019 року у справі № 820/850/16 [62], від 24.05.2019 року у справі № 826/16221/15 [63].

Таким чином, самозахист має важливе значення в аспекті захисту прав платників податків, оскільки невикористання платником податків способів самозахисту може в подальшому вплинути на ефективність адміністративного та судового оскарження.

Ще одним способом захисту, який, як було зазначено вище, не входить до поняття досудового оскарження, є подання платником податків заперечень та зауважень на акт перевірки. У запереченнях на акт перевірки платник податків може викласти аргументи, на яких будується його позиція щодо протиправності висновків акта перевірки (п. 86.7 ст. 86 ПК України).

Окрім цього, відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України, разом із запереченням на акт перевірки платник податків має право надати документи, які спростовують висновки перевірки, проте з певних причин не були надані під час проведення перевірки, або не були належним чином враховані.

Також, попри те, що подання заперечень на акт перевірки є правом платника податків, а не обов'язком, що прямо передбачено п. п. 17.1.6 п. 17.1 ст. 17 ПК України, неподання заперечень в окремих випадках може бути негативно сприйнято судом. До прикладу, у справі № 815/803/15 позивач оскаржував результати невиїзної документальної перевірки, зокрема, у зв'язку з неможливістю надати необхідні документи. Проте, Верховний Суд звернув увагу на два аспекти: по-перше, невиїзна документальна перевірка була проведена у зв'язку з неможливістю провести документальну перевірку через дії платника податків; по-друге, платник податків мав право надати додаткові документи разом із запереченням на акт перевірки, проте не скористався зазначеним правом – заперечення не було подано [64].

Вірогідно, що випадки, аналогічні згаданому вище, є радше винятками, пов'язаними із зловживанням очевидними зловживаннями з боку платників податків, проте має бути враховано платниками податків при прийнятті рішення щодо реалізації права на подання заперечень.

Підсумовуючи вище викладене, доходимо висновку, що поняття досудового захисту прав платників податків та досудового (адміністративного) оскарження дійсно не є тотожними. Досудовий захист прав платників податків є ширшим поняттям, що включає як досудове (адміністративне) оскарження, так і інші способи захисту прав платників податків, що застосовуються без звернення до суду, зокрема, недопущення службових осіб контролюючого органу до перевірки та подання заперечень та зауважень на акт перевірки.

Щодо поняття скарги, то усталеним визначенням, яке використовується у законодавстві України, зокрема в ст. 3 ЗУ «Про звернення громадян», є наступне: «скарга - звернення з вимогою про поновлення прав і захист законних інтересів громадян, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб» [65].

Проте, наведене визначення є загальним; в аспекті податкових правовідносин поняття скарги передбачає низку специфічних особливостей.

Оскільки ПК України, як уже було зазначено, не містить визначення поняття «скарга», звернемося до доктринальних визначень. Так, В. В. Тильчик зазначає, що «скаргою є правова вимога зацікавленої особи до податкового органу, що впливає з податкових правовідносин на підставі юридичних фактів, з якими пов'язуються неправомірні акти податкового органу, дії (бездіяльність) його посадових осіб, та спрямована до податкового органу вищого рівня для розгляду і розв'язання у певному порядку» [66, с. 39].

Таким чином, у податкових правовідносинах скарга реалізується в процесі оскарження специфічних рішень контролюючих органів – податкових повідомлень-рішень. Скарга подається та розглядається у порядку, передбаченому ПК України та підзаконними нормативно-правовими актами, прийнятими на його виконання.

Загалом скарга є засобом ініціювання платником податків процедури досудового (адміністративного) оскарження рішення контролюючого органу. При цьому, подання скарги є способом досудового захисту прав платників податків як поняття, що включає в себе процедуру досудового (адміністративного) оскарження рішень контролюючих органів.

## **2.2. Процедурні аспекти подання та розгляду скарг платників податків**

Порядок подання скарги у разі виникнення податкових спорів передбачений ст. 56 ПК України та Наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 року № 916 «Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами» [67].

Хоча жодним із зазначених нормативно-правових актів прямо не передбачено, що скарга є засобом ініціювання саме досудового (адміністративного) оскарження, але прямо впливає із суті скарги як такої, а також п. 2 Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, яким передбачено, що цим порядком

визначено процедуру оскарження платниками податків податкових повідомлень-рішень або інших рішень контролюючих органів під час адміністративного оскарження. Процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору.

Говорячи про скаргу як інструмент позасудового захисту прав платників податків, доцільно звернути увагу на процедурні питання її подання, зокрема: 1) орган, яким розглядається скарга; 2) строки подання скарг; 3) вимоги щодо оформлення скарг; 4) наявність або відсутність права платника надати додаткові документи після подання скарги.

**Орган, яким розглядається скарга.** Відповідно до п. 56.2 ст. 56 ПК України, скарга подається до контролюючого органу вищого рівня відносно того контролюючого органу, що проводив податкову перевірку.

Відповідно до п. 55.2 ст. 55 ПК України, в Україні функціонує три рівні контролюючих органів:

- i. Перший рівень контролюючих органів (найнижчий) – державні податкові інспекції;
- ii. Другий рівень контролюючих органів - контролюючі органи в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональні територіальні органи, які є контролюючими органами вищого рівня відносно державних податкових інспекцій;
- iii. Третій рівень (найвищий) - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, яким, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 року № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України», є власне ДПС України [68].

У цьому аспекті варто зазначити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату України» з 01.01.2017 року було внесено зміни до ст. 19-1 ПК України, відповідно до яких контролюючі органи першого рівня - державні податкові інспекції – втратили повноваження щодо проведення податкових перевірок, а

контролюючі органи другого рівня, відповідно, повноваження з розгляду скарг платників податків. Наразі повноваження проводити податкові перевірки мають виключно контролюючі органи в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональні територіальні органи, а повноваження розглядати скарги – виключно ДПС України [69].

Варто зауважити, що положення Розділу II Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами не відображають зазначених змін та досі передбачають право платника податків на подання скарги на рішення державних податкових інспекцій до контролюючих органів у місті Києві та областях, міжрегіональних територіальних органів [67].

Отже, рішення, що оскаржується, а також рішення за результатом розгляду скарги на оскаржуване рішення приймається органами, що належать до однієї вертикалі, що, як уже зазначалося у Підрозділі 1.1, знижує ефективність адміністративного оскарження.

Попри те, що зазначена ситуація відповідає поширеній світовій практиці, проте, ст. 56-1 Законопроекту № 1210 в редакції, підготованій до першого читання, передбачалося створення додаткової інстанції досудового оскарження – Апеляційної ради при Міністерстві фінансів України [70].

До повноважень Апеляційної ради при Міністерстві фінансів України мало бути віднесено перегляд рішень ДПС України у податкових спорах, що стосувалися б оскарження податкових повідомлень-рішень, відповідно до яких сума грошового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток та/або зменшення податкового кредиту з податку на додану вартість, визначена за таким рішенням, без урахування пені та/або штрафних (фінансових) санкцій, в тисячу чи більше разів перевищувала розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року [70]. Таким чином, Апеляційна рада при Міністерстві фінансів України



мала переглядати тільки рішення контролюючих органів з найбільшими донарахуваннями (у 2020 році поріг оскарження становив би 2 120 000 грн) [71].

До складу Апеляційної ради мали на постійній основі входити п'ять осіб: два представники ДПС України, два представники Міністерства фінансів України та один представник Ради бізнес-омбудсмена [70]. Зазначений механізм міг бути дієвим засобом протидії безпідставним зловживанням з боку ДПС України, а також сприяло б розвантаженню адміністративних судів.

Проте, відповідно до поправок № 806 – 810, внесених до законопроекту № 1210 перед другим читанням (саме редакція до другого читання в подальшому направлена на підпис Президенту України), положення щодо створення Апеляційної ради були виключені [72]. Відповідно, у найближчий час створення безстороннього органу, який би розглядав скарги платників податків, не очікується.

**Строки подання скарг.** Відповідно до п. 56.3 ст. 56 ПК України, скарга подається до контролюючого органу вищого рівня протягом десяти робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Строк оскарження у десять робочих днів замість десяти календарних днів було введено з 01.01.2019 року шляхом прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» [73]. Проте, п. 1 Розділу III Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами досі передбачено строк для подання скарг у десять календарних днів, що свідчить про те, що попри чинність зазначеного нормативно-правового акта, він часто не відповідає положенням ПК України [67].

Відповідно до змін, що передбачаються Законом № 1210, платник податків матиме право заявити клопотання про поновлення строків на подання скарги, якщо скарга була подана протягом шести місяців з дати спливу строків

оскарження. При цьому, платник податків повинен бути надати докази щодо поважності причин, у зв'язку з якими строк оскарження було пропущено [73].

Строк оскарження рішень контролюючого органу поновлюватиметься у разі, якщо причини, що заявляються платником податків, будуть визнані ДПС України поважними. Проте, існує високий ризик, що зазначена норма не буде реалізована на практиці, оскільки жодна з причин не буде визнаватися достатньо поважною [74].

Проблемним питанням, пов'язаним із строками подання скарги, є невідповідність строків оскарження рішень контролюючих органів зі строками узгодження грошових зобов'язань. Так, п. 57.3 ст. 57 ПК України передбачено, що у разі визначення грошового зобов'язання контролюючим органом, зокрема, в результаті проведення податкової перевірки, платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання протягом десяти календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення, крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу.

Таким чином, наразі існує законодавча колізія – формально платник податків має право на оскарження рішення контролюючого органу протягом десяти робочих днів, проте фактично має подати скаргу протягом десяти календарних днів, оскільки в інакшому випадку грошове зобов'язання вважатиметься узгодженим та почнеться відлік десятиденного строку для сплати узгоджених податкових зобов'язання.

Така ситуація часто негативно впливала на платників податків, оскільки останні могли не знати про зазначену відмінність у строках. Проте, Законопроект № 1210 передбачає усунення згаданого недоліку – в редакції, направленій на підпис Президента України, передбачено зміни до п. 57.3 ст. 57 ПК України – строк узгодження грошових зобов'язань буде приведено у відповідність до строку оскарження рішень контролюючих органів. Тобто, у разі підписання та набрання чинності Законопроектом № 1210, строк узгодження грошових

зобов'язань, визначених контролюючим органом, також становитиме десять робочих днів [74].

**Вимоги щодо оформлення скарги.** Відповідно до п. 56.3 ст. 56 ПК України, скарга подається у письмовій формі. Крім цього, до скарги можуть бути додані копії документів, розрахунки та докази, що підтверджують відсутність порушень з боку платника податків.

Так, попри те, що за загальним правилом, встановленим п. 44.6 ст. 44 ПК України, усі документи мають бути подані платником податків до закінчення перевірки або разом із поданням заперечень, практика надання додаткових документів разом із скаргою є досить поширеною. До прикладу, платники податків можуть подавати документи, які прямо не впливають на бухгалтерський та податковий облік, відповідно, не повинні були надаватися у процесі проведення перевірки, проте, підтверджують добросовісність та податкову обачність платника податків (документи, що підтверджують джерело походження товарів, факт перевірки контрактів перед вступом у господарські відносини тощо).

Окрім цього, п. 1 Розділу IV Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами передбачено низку формальних вимог, що висуваються до реквізитів скарги платника податків. Так, скарги платників має містити наступну інформацію: 1) прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу; 2) найменування контролюючого органу; 3) підстави, за якими оскаржується рішення, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно чи не встановлені взагалі; 4) обґрунтування незгоди платника податків із рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства; 5) вимоги та клопотання платника податків, який подає скаргу; 6) відомості щодо повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня; 7) відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду; 8) адресу, на яку слід надіслати

рішення, прийняте за результатами розгляду скарги; 9) перелік документів, які додаються до скарги.

При цьому, законодавством України не передбачено порядку повернення скарг платників податків у разі, якщо не дотримані вимоги щодо обов'язкових реквізитів. Допускаємо, що відсутність зазначеної норми пов'язана з тим, що незазначення будь-якого із наведених вище пунктів (наприклад, клопотання про розгляд скарги у відкритому засіданні) у першу чергу погіршить становище самого платника податків. Отже, саме платник податків має бути зацікавлений у дотриманні усіх вимог, що висувуються до оформлення скарги.

**Можливість подання додаткових пояснень та/або документів після подання скарги.** Як зазначено вище, усі документи мають бути подані платником податків до закінчення перевірки та/або разом із запереченням на акт податкової перевірки, тобто до подання скарги на рішення контролюючого органу. Проте, п. 1 Розділу VI Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами передбачено право платника податків надавати документи, пояснення, доводи, які стосуються предмета скарги. Отже, керуючись зазначеною нормою, платник податків має право надати докази, які не були подані разом зі скаргою.

Окрім цього, право платників податків надавати докази відсутності податкових порушень на будь-якому етапі оскарження як адміністративного, так і судового оскарження підтверджується практикою Верховного Суду, який, зокрема, у Постанові від 18.06.2019 року у справі № 2а-1394/12/0970 зазначив наступне: «Право надавати заперечення щодо висновків контролюючого органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на усіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів» [75].

**Розгляд скарги.** Відповідно до п. 56.8, 56.9 ст. 56 ПК України, скарги на податкові повідомлення-рішення розглядаються ДПС України протягом двадцяти календарних днів, наступних за днем отримання скарги, на адресу

платника податків поштою з повідомленням про вручення або надати йому під розписку. Керівник (його заступник або уповноважена особа) ДПС України може прийняти рішення про продовження строку розгляду скарги платника податків понад двадцятиденний строк, але не більше 60 календарних днів.

Якщо у встановлені строки контролюючим органом не було надіслано рішення за результатами розгляду скарги, не було надіслано рішення про продовження строку розгляду скарги, така скарга, відповідно до п. 56.9 ст. 56 ПК України, вважається повністю задоволеною на користь платника податків з дня, наступного за останнім днем зазначених строків.

У Постанові Верховного Суду від 18.02.2020 року у справі № 200/9042/19-а суд зазначає, що п. 56.9 ст. 56 ПК України спрямований на дотримання однієї із складових принципу верховенства права – юридичної визначеності, яка є «одним з визначальних принципів «доброго врядування» і «належної адміністрації» (встановлення процедури і її дотримання), частково співпадає з принципом законності (чіткість і передбачуваність закону, вимоги до «якості» закону)» [76].

Таким чином, ДПС України як орган державної влади зобов'язаний суворо дотримуватися формальних вимог, встановлених законодавством України, оскільки такі вимоги, зокрема, в частині встановлення максимального строку розгляду скарг, встановлені у першу чергу для захисту прав та законних інтересів платників податків.

Скарга може розглядатися у закритому або відкритому засіданні. При цьому, відповідно до п. 6 Розділу I Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, розгляд скарг у відкритому засіданні відбувається виключно на підставі письмового клопотання платника податків. Розгляд скарги у відкритому засіданні сприяє захисту прав скажника, оскільки за таких обставин платник податків матиме право висловлювати свої аргументи з питань, які виникають під час розгляду скарги. Під час надання усних пояснень платник податків матиме додаткову можливість довести, що оскаржуване рішення є протиправним.

Відповідно до п. 2 Розділу IX Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, за результатами розгляду скарги контролюючий орган може: 1) задовольнити скаргу платника податків та скасувати рішення контролюючого органу; 2) частково задовольнити скаргу та скасувати рішення лише в частині; 3) залишити скаргу без задоволення, а рішення контролюючого органу – без змін; 4) зменшити або збільшити суму грошового зобов'язання.

Таким чином, навіть у разі, якщо скарга платника податків не буде задоволена у повному обсязі, існує імовірність, що хоча б частина донарахувань, здійснених за результатами податкової перевірки, буде скасовано. Більше того, навіть у разі відмови у задоволенні скарги, платник податків отримає перевагу шляхом можливості зібрання ґрунтовної доказової бази для подальшого оскарження рішення контролюючого органу до суду.

### **2.3. Скарга до Ради бізнес-омбудсмена як інструмент захисту прав платників податків**

Ще одним способом захисту прав та законних інтересів платників податків є звернення шляхом подання скарги до Ради Бізнес-омбудсмена та залучення представників останньої до вирішення податкового спору.

Відповідно до Положення про Раду бізнес-омбудсмена, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 року № 691, Рада бізнес-омбудсмена є постійно діючим консультативно-дорадчим органом Кабінету Міністрів України. Метою створення Ради бізнес омбудсмена є сприяння прозорості діяльності органів державної влади, суб'єктів господарювання, що належать до сфери їх управління, запобігання корупційним діянням та/або іншим порушенням законних інтересів суб'єктів підприємництва [77].

Одним із способів реалізації зазначеної мети є прийняття та розгляд скарг від суб'єктів господарювання на дії або бездіяльність, зокрема рішення органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів

господарювання, що належать до сфери їх управління, а також їх посадових осіб [77].

Таким чином, якщо рішення, дії або бездіяльність контролюючих органів негативно впливають на права платника податків, останній може подати скаргу до Ради бізнес-омбудсмена. Більше того, як свідчить статистика, скарги на рішення ДПС України та її територіальних органів є найпоширенішою категорією скарг, що розглядаються Радою бізнес-омбудсмена. Так, відповідно до річного звіту, у 2018 році Рада бізнес-омбудсмена отримала всього 1792 скарги, з них 61% скарг стосується податкових питань [78, с. 14].

Аналогічна тенденція зберігалася й протягом 2019 року. До прикладу, відповідно до звіту за четвертий квартал 2019 року, звернення суб'єктів господарювання щодо податкових питань склали 62% від загальної кількості скарг [79, с. 7]. Таким чином, подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена та залучення представників останнього до вирішення податкового спору не є новим інструментом. Проте, з огляду на невелику кількість скарг, що загалом подаються до Ради бізнес-омбудсмена щорічно, можна припустити, що велика кількість платників податків-суб'єктів господарювання не достатньо обізнані з процедурними питаннями та ефективністю цього інструмента.

Розглянемо основні процедурні питання, що стосуються подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Так, порядок подання скарг встановлено Регламентом Ради бізнес-омбудсмена [80].

Відповідно до п. 7.1.1 п. 7.1 Регламенту, право на подання скарги мають фізичні та юридичні особи, що провадять підприємницьку діяльність в Україні. Відповідно, фізичні особи, які не зареєстровані як суб'єкти господарювання, не можуть захистити свої порушені права шляхом звернення до Ради бізнес-омбудсмена. Зазначене обмеження впливає із самої природи інституції бізнес-омбудсмена, оскільки одним із основних завдань бізнес-омбудсмена є захист інтересів саме суб'єктів господарювання (бізнесу).

Проте, за таких обставин платники податків-фізичні особи фактично позбавлені ефективного механізму захисту власних прав, при тому, що фізичні

особи є вразливою категорією, оскільки часто не мають ресурсів для залучення кваліфікованих фахівців для представлення своїх інтересів у податковому спорі.

Важливо звернути увагу на умови прийнятності скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Так, відповідно до п. 6.1.3 Регламенту, бізнес-омбудсмен не повинен розглядати скарги:

- що виникають в рамках господарських відносин між суб'єктами господарювання приватної форми власності;
- що є предметом будь-якого судового провадження або арбітражного розгляду, або щодо якої було винесено судове, арбітражне або будь-яке інше подібне рішення;
- у зв'язку із законністю та/або дійсністю будь-яких рішень, постанов та ухвал судів; та
- у випадках, коли сторона, яка зазнала впливу недобросовісної поведінки не вичерпала принаймні одну інстанцію адміністративного оскарження, доступного такій стороні згідно із чинним законодавством та внутрішніми правилами сторони, щодо якої подана скарга.

З огляду на зазначене, варто звернути увагу на два важливих аспекти. По-перше, скарга до Ради бізнес-омбудсмена може бути подана виключно на етапі адміністративного оскарження. Якщо податковий спір розглядається судом, Рада бізнес-омбудсмена не має повноважень втручатися у судовий розгляд.

По-друге, проблемною може видаватися умова, передбачена п. п. iv п. 6.1.3. Регламенту Ради бізнес-омбудсмена, оскільки, як було зазначено попередньо у цій роботі, наразі ПК України передбачає лише одну інстанцію адміністративного оскарження – подання скарги до ДПС України. Після вичерпання цієї інстанції відбувається або узгодження визначених податкових зобов'язань або ж судове оскарження рішення. З огляду на це у платників податків може виникнути питання, чи дійсно можна звернутися зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена за таких умов, оскільки після звернення платника податків зі скаргою до ДПС України, оскаржуване рішення контролюючого органу досить швидко стає предметом судового розгляду.



З детального аналізу положення п. п. iv п. 6.1.3. Регламенту вбачається, що у виключних випадках бізнес-омбудсмен має право розглянути скаргу суб'єкта господарювання без виконання умови щодо вичерпання скаржником принаймні однієї інстанції адміністративного оскарження. Подання скарг платниками податків належить саме до таких випадків. Проте, враховуючи наявність у платника податків права подати заперечення та зауваження на акт перевірки, перед зверненням до Ради бізнес-омбудсмена доцільно реалізувати таке право, про що зазначити у скарзі. Такі дії стануть додатковим підтвердженням для інспекторів Ради бізнес-омбудсмена, що платник податків вживає заходів для врегулювання спору.

Також Регламентом Ради бізнес-омбудсмена передбачено строк давності для подачі скарги, що становить один рік з моменту настання події можливої недобросовісної поведінки або останнього випадку такої недобросовісної поведінки, якщо недобросовісна поведінка мала місце неодноразово. Проте, у податкових спорах, де строк звернення до Ради бізнес-омбудсмена прив'язаний до строків адміністративного оскарження, річний строк фактично не застосовуватиметься.

Текст скарги викладається у формі, затвердженій Радою бізнес-омбудсмена, та розміщеній на офіційному веб-сайті. Зокрема, скарга має обов'язково включати:

- повне ім'я (для фізичних осіб) або найменування та код ЄДРПОУ для юридичних осіб;
- контактну інформацію (поштову адресу, номер телефону, адресу електронної пошти);
- інформацію про особу, рішення, дії або бездіяльність якої оскаржуються (у податкових спорах, як правило, контролюючий орган, що проводив перевірку);
- опис допущених порушень (коротке викладення висновків перевірки, аргументи контролюючого органу, якими такі висновки обґрунтовуються);

- факти та докази, на яких ґрунтується скарга (аргументи платника податків, які спростовують претензії контролюючого органу).

Враховуючи, що до скарги платник податків має право долучати будь-які документи, які, на його думку, підтвердять протиправність оскаржуваних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, доцільно надати копії акта перевірки (якщо оскаржується податкове повідомлення-рішення) або інший документ, у якому вкладені аргументи контролюючого органу щодо нібито виявлених порушень з боку платника податків; копії заперечення на акт перевірки та листа контролюючого органу про результати розгляду заперечень – зазначені документи дадуть змогу інспекторами Ради бізнес-омбудсмена ґрунтовно дослідити аргументи та докази обох сторін.

Якщо в результаті попереднього вивчення скарги, встановлено, що скарга відповідає визначеним вимогам, бізнес-омбудсмен приймає рішення про початок розгляду скарги по суті. Після завершення розгляду скарги платника податків (може тривати до трьох місяців) бізнес-омбудсмен, відповідно до п. 11.1.1 Регламенту, приймає одне з наступних рішень:

- визнає скаргу обґрунтованою або значною мірою обґрунтованою та надає рекомендації ДПС України щодо шляхів реагування на недобросовісну поведінку, що є предметом розгляду;
- передає скаргу ДПС України з вимогою про проведення додаткового розгляду справи (за таких обставин можуть призначатися повторні податкові перевірки на підставі п. п. 78.1.12 п. 78.1 ст. 78 ПК України);
- відхиляє скаргу як необґрунтовану або значною мірою необґрунтовану.

Таким чином, навіть у разі задоволення скарги платника податків бізнес-омбудсмен не має повноважень приймати обов’язкові для ДПС України або контролюючого органу рішення, а може надавати виключно рекомендації, про що також зазначено у п. 4 Положення про Раду бізнес-омбудсмена.

За таких обставин деякі науковці ставлять під сумнів ефективність залучення представників Ради бізнес-омбудсмена до розгляду скарг платників

податків. Так, О.М. Бондаренко зазначає про невизначеність ролі бізнес-омбудсмена у податковому спорі, зокрема, не зрозумілим є, чи здатний бізнес-омбудсмен вплинути на прийняття рішення в податковому спорі; якщо так, то чому в Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами бізнес-омбудсмен відсутній як суб'єкт прийняття рішень [81, с. 80].

На нашу думку, статус бізнес-омбудсмена у процедурі досудового оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів є досить визначеним – бізнес-омбудсмен діє у межах повноважень, визначених Положенням про Раду бізнес-омбудсмена, та надає відповідні рекомендації. Хоча такі рекомендації не є обов'язковими для ДПС України, проте вони у більшості випадків враховуються.

Зокрема, з усіх індивідуальних рекомендацій, наданих бізнес-омбудсменом у четвертому кварталі 2019 року, державними органами було виконано 91% рекомендацій [79, с. 6]. Таким чином, залучення представників Ради бізнес-омбудсмена до процедури адміністративного оскарження є ефективним засобом захисту прав та законних інтересів платників податків. Додатковими перевагами цього способу захисту є простота звернення (скарга з додатками може бути подана електронною поштою), а також безкоштовність розгляду скарги [80].

Варто зауважити, що представники Ради бізнес-омбудсмена за клопотанням платника податків або з власної ініціативи можуть брати участь у розгляді скарги ДПС України. Окрім цього, якщо бізнес-омбудсменом були надані рекомендації щодо вирішення податкового спору, ДПС України, ухвалюючи рішення за результатами розгляду скарги платника податків, зобов'язана у своєму рішенні відобразити пропозиції бізнес-омбудсмена, а також мотиви з яких такі пропозиції були відхилені [50].

Отже, хоча залучення Ради бізнес-омбудсмена не вимагає значних зусиль з боку платника податків, ефективність є значною. За таких обставин платникам

податків-суб'єктам господарювання, доцільно використовувати такий інструмент.

## **Висновки до Розділу 2**

1. ПК України не містить визначень понять «досудовий захист прав платників податків», «досудове (адміністративне) оскарження» або «скарга», проте, з огляду на істотні відмінності у цих термінах необхідним є їх розрізнення.

2. Під досудовим захистом прав платників податків пропонується розглядати дії платника податків, спрямовані на захист порушених прав та законних інтересів до моменту звернення до суду. При цьому, досудовий захист прав платників податків охоплює собою як процедуру досудового оскарження, так і інші заходи, що можуть вживатися платниками податків, зокрема, подання заперечень та зауважень на акт перевірки, недопущення службових осіб контролюючого органу до податкової перевірки тощо.

3. Самозахист має важливе значення для захисту прав платників податків, оскільки в окремих випадках (під час допуску до податкової перевірки), невжиття заходів самозахисту може позбавити платника податків права в подальшому посилалися на процедурні порушення контролюючого органу.

4. Досудове оскарження є способом досудового захисту прав платників податків. Попри те, що значна кількість науковці зазначає про досудове оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, вважаємо за доцільне звужити застосування цього поняття виключно до оскарження рішень контролюючих органів, оскільки порядок досудового (адміністративного) оскарження дій та бездіяльності контролюючих органів у податкових правовідносинах нормативно не визначений.

5. Скарга є засобом ініціювання платником податків процедури досудового (адміністративного) оскарження специфічних рішень контролюючих органів – податкових повідомлень-рішень.

6. З 01.01.2017 року скарги на податкове повідомлення-рішення розглядається виключно ДПС України як контролюючим органом вищого рівня. При цьому, деякі норми ПК України, а також Порядку оформлення і подання скарг платникам податків та їх розгляду контролюючими органами не досі не приведені у відповідність до зазначених змін.

7. Законопроект № 1210 передбачає низку важливих змін до ПК України в частині подання і розгляду скарг платників податків. Проте, у редакції Законопроекту № 1210, підготованій до другого читання, вилучено норму щодо створення Апеляційної ради при Міністерстві фінансів України, що є істотним недоліком законопроекту.

8. Нормативно передбачено низку формальних вимог, що висуваються до скарг, що подаються платниками податків. При цьому, у ДПС України відсутні повноваження щодо повернення скарг, складених з порушенням вимог щодо форми та змісту. Видається, що така «прогалина» пов'язана з тим, що згадані формальні вимоги закріплені з метою захисту прав платників податків, відповідно, саме платники податків мають бути зацікавлені у їх дотриманні.

9. Попри те, що скарги платників податків у повному обсязі задовольняються не часто, проте, з огляду на те, що вірогідність задоволення скарги (хоча б частково) існує, звернення зі скаргою є безкоштовним, відповідно, платникам податків доцільно користуватися таким механізмом захисту прав. Більше того, ініціюючи процедуру адміністративного оскарження платник податків отримує час для підготовки правової позиції та доказів для подальшого звернення до суду, що є додатковою перевагою.

10. Ще одним способом захисту прав та законних інтересів платників податків є звернення шляхом подання скарги до Ради Бізнес-омбудсмена та залучення представників останньої до вирішення податкового спору. Попри те, що бізнес-омбусмен не приймає обов'язкових рішень, його рекомендації з високою долею імовірності виконуються державними органами, зокрема, ДПС України.

11. Подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена має здійснюватися після розгляду заперечень на акт перевірки та до подання скарги на рішення контролюючого органу. Зазначене є важливим, оскільки бізнес-омбудсмена може надавати рекомендації виключно під час адміністративного оскарження та не має повноважень втручатися у судовий розгляд. У свою чергу, факт подання заперечень на акт перевірки підтверджуватиме, що платник податків вже вжив певних заходів для врегулювання спору.

### **РОЗДІЛ 3.**

## **АДМІНІСТРАТИВНИЙ ПОЗОВ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ**

У цьому розділі авторка досліджує питання правової природи адміністративного позову у податкових правовідносинах, зокрема, у світлі належності податкових спорів до юрисдикції адміністративних судів. Крім цього, досліджено процесуальні особливості подання та розгляду позовів платників податків, а також поширені зловживання з боку контролюючих органів, що знижують ефективність адміністративного позову як способу захисту прав платників податків.

### **3.1. Правова природа адміністративного позову у податкових правовідносинах**

Як було зазначено попередньо у цій роботі, п. 56.1 ст. 56 ПК України передбачено, що оскарження рішень контролюючих органів може здійснюватися в адміністративному або судовому порядку.

Податкові спори розглядаються в судах адміністративної юрисдикції у зв'язку з особливим характером податкових правовідносин. Як зазначає М. П. Кучерявенко, податкові відносини стосуються публічно-правового регулювання, а контролюючі органи є суб'єктами владних повноважень, у зв'язку з чим саме адміністративні суди мають розглядати податкові спори [82, с. 18].

Дійсно, відповідно до ч. 1 ст. 2 КАС України, 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 [83].

Таким чином, особа може захистити порушені права шляхом подання адміністративного позову за наявності двох основних умов: 1) спір є публічно-правовим; 2) права та інтереси порушені суб'єктом владних повноважень. При цьому, ст. 4 КАС України містить визначення цих понять.

Так, відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 4 КАС України, суб'єкт владних повноважень – це орган державної влади (у тому числі без статусу юридичної особи), орган місцевого самоврядування, їх посадова чи службова особа, інший суб'єкт при здійсненні ними публічно-владних управлінських функцій на підставі законодавства, в тому числі на виконання делегованих повноважень, або наданні адміністративних послуг.

У доктрині права під владними управлінськими функціями розглядають: «1) вироблення (формулювання) політики; 2) правове регулювання; 3) надання адміністративних послуг; 4) нагляд і контроль» [84, с. 52; 85, с. 31].

О. Левчишина, досліджуючи публічно-владні управлінські функції, виділяє такі основні характеристики: 1) «спрямування на задоволення публічного інтересу (інтересу громадян і держави України)»; 2) наявність повноважень «застосовувати владу, впливати на розвиток правовідносин»; 3) здійснення «управління підлеглим суб'єктом задля його правомірної, справедливої, законної діяльності» [86, с. 57].

Р. М. Кихтюк зазначає, що «реалізація суб'єктом владної функції (одностороннього волевиявлення) повинна мати наслідком виникнення для протилежного суб'єкта правових наслідків, в тому числі пов'язаних зі зміною його правового статусу» [87, с. 82].

У свою чергу, до функцій ДПС України та її територіальних органів, зокрема, але не виключно, належить:

- контроль за дотриманням вимог податкового законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску;
- контроль за правомірністю бюджетного відшкодування ПДВ;
- контроль за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу “витягнутої руки”;



- реєстрація та ведення обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводить диференціацію платників податків;
- адміністрування податків, зборів, платежів, єдиного внеску, у тому числі шляхом проведення перевірок та звірок платників податків;
- контроль за своєчасністю подання платниками податків (платниками єдиного внеску) передбаченої законом звітності;
- застосування до платників податків передбачених законом фінансових санкцій за порушення вимог податкового законодавства чи законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС України [68].

З огляду на зазначене, значний обсяг функцій ДПС України передбачає здійснення нагляду та контролю. Діяльність ДПС України покликана забезпечити публічний інтерес – наповнення Державного бюджету України шляхом збору податків та інших обов'язкових платежів. Також ДПС України реалізовує владно-управлінські функції, зокрема, шляхом накладення обов'язків на платників податків за результатами здійснення податкового контролю – збільшення розміру податкових зобов'язань, зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування, бюджетного відшкодування та/або податкового кредиту з ПДВ, накладення штрафних санкцій тощо.

Таким чином, ДПС України та її територіальні органи повною мірою реалізують публічно-владні управлінські функції та, відповідно, підпадають під поняття суб'єкта владних повноважень відповідно до п. 7 ч. 1 ст. 4 КАС України.

Щодо поняття публічно-правового спору, то відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 4 КАС України, до таких спорів належать наступні:

- спори, у яких хоча б одна сторона здійснює публічно-владні управлінські функції, в тому числі на виконання делегованих повноважень, і спір виник у зв'язку із виконанням або невиконанням такою стороною зазначених функцій; або

- спори, у яких 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

- спори, у яких 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.

Враховуючи здійснення ДПС України та її територіальними органами публічно-владних управлінських функцій, податкові спори належать до публічно-правових.

Окрім цього, необхідно враховувати, що ДПС України та її територіальні органи також реалізують сервісні послуги. Так, відповідно до п. 1 ст. 1 ЗУ «Про адміністративні послуги», під адміністративною послугою розглядають результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону [88].

На офіційному веб-сайті ДПС України розміщено перелік адміністративних послуг, що надаються територіальними органами ДПС України за зверненням платників податків. Зокрема, до таких послуг належить 1) реєстрація реєстратора розрахункових операцій; 2) підтвердження статусу податкового резидента України; 3) включення неприбуткового підприємства (установи, організації) до Реєстру неприбуткових установ та організацій; 4) реєстрація платника єдиного податку; 5) видача картки платника податків; 6) видача відомостей з реєстрів, обов'язок ведення яких покладено на ДПС України тощо [89].

У разі відмови надати такі послуги та/або неналежного надання таких послуг, між платниками податків та відповідним органом ДПС може виникати окрема категорія спорів, пов'язаних з наданням адміністративних послуг.

Зазначена категорія спорів не є поширеною з огляду на суто технічний характер згаданих адміністративних послуг. Проте, винятком є адміністративна

послуга щодо включення юридичних осіб до Реєстру неприбуткових установ та організацій, оскільки від результатів цієї адміністративної послуги залежить наявність у юридичної установи особи обов'язку щодо сплати податку на прибуток підприємств [16].

З огляду на це, юридичні особи можуть зловживати такими адміністративними послугами та звертатися за ними без належних підстав. Проте, контролюючі органи також часто безпідставно відмовляють у наданні зазначеної послуги з метою підтримання високого рівня податкових надходжень. До прикладу, суд визнавав протиправною бездіяльність щодо невнесення юридичних осіб до Реєстру неприбуткових установ та організацій та зобов'язував належно надати відповідну адміністративну послугу у справах № 120/1596/19-а [90], 480/4104/18 [91], 813/2758/17 [92], 826/14092/17 [93] тощо.

Таким чином, враховуючи, що учасником податкових спорів є ДПС України (її територіальні органи) як суб'єкт владних повноважень, а самі спори виникають у зв'язку з реалізацією ДПС України (її територіальними органами) публічно-владних управлінських повноважень або наданням адміністративних послуг, такі спори обґрунтовано розглядаються судами адміністративної юрисдикції.

З метою захисту порушених прав та інтересів платник податків має звернутися до адміністративного суду за відповідною територіальною юрисдикцією з позовом [83].

Чинне законодавство України не містить визначення поняття «позов» [94]. Найближче визначення, яке пропонується офіційною сторінкою «Термінологія законодавства», позовна заяву у розумінні ч. 1 ст. 160 КАС України. Так, зазначеною нормою передбачено, що у позовній заяві позивач викладає свої вимоги щодо предмета спору та їх обґрунтування.

Проте, на нашу думку, необхідно розмежовувати поняття «позов» та «позовна заява», оскільки поняття «позовна заява» є вужчим та передбачає собою власне форму процесуального документа, що подається позивачем при зверненні до суду. Хоча поняття «позов» часто застосовується до позовної заяви,

проте, за своєю суттю під позовом варто розуміти спосіб захисту порушених прав та законних інтересів, що полягає у зверненні особи до суду.

На необхідності розмежування поняття «позов» і «позовна заява» також наголошує О. Братель, зокрема, зазначаючи, що позовною заявою є «поданий до суду процесуальний документ, зафіксований на матеріальному носії та виконаний відповідно до вимог процесуального закону, у якому містяться матеріально-правові вимоги позивача до відповідача (третьої особи до однієї або обох сторін), засновані на певних юридичних фактах, обумовлених спірними матеріально-правовими відносинами» [95, с. 11].

У редакції КАС України, що діяла до 15.12.2017 року, було передбачено визначення поняття «адміністративний позов». Так, під адміністративним позовом розглядалося звернення до адміністративного суду про захист прав, свобод та інтересів або на виконання повноважень у публічно-правових відносинах [96].

У доктрині адміністративного процесу наявні дещо інші підходи. Зокрема, О. В. Закаленко виділяє три основних підходи до розуміння адміністративного позову:

- 1) дуалістичний підхід, за якого у понятті адміністративного позову виділяють дві складові – процесуальну («звернена до адміністративного суду вимога про захист порушених прав, свобод, законних інтересів чи реалізації повноважень») та матеріальну (власне матеріально-правова вимога);
- 2) процесуальний підхід (звернення до адміністративного суду);
- 3) «поєднання матеріально-правової та процесуальної сторони адміністративного позову» [97, с. 14].

На нашу думку, визначення адміністративного позову виключно як матеріально-правової вимоги не є доцільним, оскільки матеріально-правова вимога викладається й у скарзі платника податків. У свою чергу, однією з основних відмінностей позовної заяви від скарги є те, що розгляд позовної заяви здійснюється судом. Саме тому вважаємо доцільним визначати

адміністративний позов за аналогією до визначення, що було наведено у попередній редакції КАС України.

Для повного з'ясування правової природи адміністративного позову важливим також є виокремлення його обов'язкових складових. До прикладу, Ю. С. Педько до елементів адміністративного позову відносить «вимогу (прохання) про захист прав, свобод та законних інтересів суб'єктів публічно-правових відносин та мета позову, яка передбачає наявність наміру захистити порушені або оспорювані права та законні інтереси» [98, с. 153, 155].

Віднесення вимоги про захист прав до елемента адміністративного позову підтверджує позицію, викладену вище, щодо неможливості ототожнення позову з матеріально-правовою вимогою.

Вимога про захист прав, свобод та законних інтересів має передбачати посилення на конкретний спосіб захисту порушуваних прав.

Способи захисту, які можуть бути використані при зверненні з адміністративним позовом, зокрема, у податкових спорах, передбачені ч. 1 ст. 5 КАС України. До таких способів належать:

- визнання протиправним та нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень (у податкових спорах застосовується не часто; у разі застосування адміністративний позов, як правило, подається не тільки до ДПС України, але й до інших центральних органів влади (Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України) – до прикладу, див. справу № 826/12108/18 [99];

- визнання протиправним та скасування індивідуального акта чи окремих його положень (найпоширеніша вимога у податкових спорах, що зокрема, стосується оскарження податкових повідомлень-рішень, індивідуальних податкових консультацій тощо).

- визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій (у податкових правовідносинах – визнання протиправними дій щодо нарахування податкового боргу [100], щодо проведення перевірки [101] тощо);

- визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії (у податкових спорах визнання бездіяльності щодо реєстрації податкових накладних, розрахунків коригувань до податкових накладних [102], надання висновку щодо повернення надмірно сплачених податкових платежів [103] тощо).

- встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень (відповідно до позиції, висловленої у Постанові Верховного Суду від 26.09.2020 року у справі № 826/7320/17, «компетенційні спори виникають виключно в межах реалізації функцій публічно-правового характеру суб'єктами владних повноважень та сторонами у таких спорах, як позивачем, так і відповідачем, є суб'єкти владних повноважень» [104]. Відповідно, платники податків не можуть використовувати зазначений спосіб захисту);

- стягнення коштів на відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями або бездіяльністю суб'єкта владних повноважень.

Підсумовуючи викладене вище, варто зазначити, що під адміністративним позовом в аспекті податкових правовідносин доцільно розглядати звернення платника податків до адміністративного суду з метою вирішення публічно-правового спору, що виник за участю ДПС України (її територіальних органів) як суб'єкта владних повноважень, з вимогою відновити порушені права та/або захистити оспорювані права та інтереси шляхом застосування специфічних способів захисту.

### **3.2. Процесуальні особливості подання та розгляду адміністративного позову за зверненнями платників податків**

Важливою умовою для відкриття провадження у справі за зверненням платників податків є дотримання останнім усіх процесуальних вимог, що висуваються КАС України щодо порядку подання позовної заяви та її форми. У

свою чергу, дотримання процедури розгляду адміністративного позову є гарантією повного та всебічного розгляду обставин справи, ухвалення справедливого судового розгляду.

Враховуючи, що учасником податкового спору є ДПС України (або, як правило, її територіальний орган), КАС України передбачає низку процесуальних особливостей, які відрізняють порядок розгляду цих спорів порівняно з цивільними та господарськими справами. Окрім цього, податкове законодавство також породжує певні особливості, які відрізняють податкові спори від інших категорій адміністративних справ.

До прикладу, відповідно до ч. 2 ст. 122 КАС України, для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Проте, ч. 1 ст. 122 КАС України містить бланкетну норму, відповідно до якої строк подання адміністративного позову також може визначатися іншими законами. З огляду на це, для правильного визначення строку звернення до адміністративного суду необхідно звернутися до норм ПК України.

Так, відповідно до п. 58.18 ст. 58 ПК України, з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення. При цьому, ст. 102 ПК України, передбачено загальний строк тривалістю 1095 днів (три роки) та строк у 2555 днів (сім років) – у разі проведення перевірки контрольованої операції.

За таких обставин підлягає застосування строк, передбачений нормою п. 56.18 ст. 56 ПК України, оскільки ця норма є спеціальною відносно норми ч. 2 ст. 122 КАС України [105, с. 138]. Проте, попри, здавалося б, однозначність щодо визначення строків звернення до суду, в окремих випадках платники допускають помилки, у зв'язку з чим фактично втрачають право на судовий захист.

До прикладу, у справах, що стосуються визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного соціального внеску, поширеною ситуацією є залишення позовних заяв платників податків без руху та, в подальшому, без розгляду у зв'язку із пропуском строку звернення [106, 107, 108].

Така позиція судів підтримується й на рівні Верховного Суду. Зокрема, у Постанові від 19.03.2020 р. у справі № 140/1757/19 Верховний Суд, посилаючись на п. 1.3 ст. 1 ПК України, зазначив, що «ПК України не поширюється на відносини щодо порядку сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». За таких обставин строки звернення до адміністративного суду, встановлені п. 56.18 ст. 56 ПК України не застосовуються до позовів про оскарження вимог про сплату боргу з єдиного соціального внеску [109].

Тобто, попри те, що описаний вище спір за своєю суттю є податковим та подається до відповідного територіального органу ДПС України, застосуванню підлягає загальний шестимісячний строк, встановлений ч. 2 ст. 122 КАС України.

Крім цього, п. 56.19 ст. 56 ПК України встановлено ще один строк – строк звернення до суду з метою оскарження рішень контролюючого органу, якщо до цього платник податків реалізував право на адміністративне оскарження. У цьому разі платник повинен подати відповідно позовну заяву протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження (отримання рішення ДПС України).

Аналогічно з оскарженням вимоги про сплату боргу з єдиного соціального внеску, платники податків можуть не звертати увагу на зазначену норму та через неуважність втрачати право на судовий захист. Зокрема, розглядаючи справу з аналогічними обставинами, Верховний Суд наголосив наступне: «Застосування скорочених строків звернення при використанні досудового порядку врегулювання спорів у податкових правовідносинах встановлено законом, зумовлено легітимною метою оперативного забезпечення настання правової



визначеності для особи...і має пропорційний характер, оскільки скорочення строку звернення не впливає на реалізацію особою права на судовий захист у зв'язку з достатністю часу на підготовку й оформлення правової позиції, ознайомлення з позицією контролюючого органу, залучення за потреби правових і фінансових консультантів в межах процедури адміністративного оскарження, у той час, як скорочені строки забезпечують досягнення зазначеної мети й завдань функціонування податкової системи держави» [110].

Дійсно, як правило, відмовляючи у задоволенні скарги платника податків, позиція в рішенні ДПС України відповідає мотивувальній частині акта податкової перевірки, з якою платник податків мав достатньо часу ознайомитися та сформулювати достатню доказову базу для заперечення аргументів контролюючого органу. За таких обставин, скорочений строк звернення до суду не повинен становити надмірний тягар для платника податків.

Проте, у підрозділі 2.1 цієї роботи було зазначено про вимушеність платників податків подавати скарги на податкові повідомлення-рішення у зв'язку з коротшими строками узгодження податкових зобов'язань та ризиком виникнення податкового боргу. Аналогічна ситуація має місце й при поданні позовної заяви – після спливу десяти календарних днів з дня закінчення процедури адміністративного оскарження податкові зобов'язання, що були визначені контролюючим органом, стають узгодженими, а у платника податків виникає обов'язок сплатити суму таких податкових зобов'язань; в інакшому випадку виникне податковий борг [16].

Таким чином, попри формальне право платника податків звернутися до суду з позовом протягом 1095 днів (якщо позов стосується визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень, а процедура адміністративного оскарження не застосовувалася), платники податків у більшості випадків намагаються подати позовну заяву протягом десяти календарних днів після закінчення процедури адміністративного оскарження(зокрема, строку подання скарги, якщо така не була подана). Повною мірою строк, встановлений п. 56.18 ст. 56 ПК України, може бути реалізований

тільки у разі, якщо платник податків добровільно сплатить визначену суму податкових зобов'язань.

Що стосується форми та змісту позовної заяви, то вимоги є аналогічними до передбачених Цивільним процесуальним та Господарським процесуальним кодексами України [82, 111, 112]. До позовної заяви, відповідно до ст. 161 КАС України, платник зобов'язаний додати такі документи, як: 1) копії позовної заяви та додатків до неї відповідно до кількості учасників справи; 2) оригінал документа про сплату судового збору; 3) копії всіх доказів, що підтверджують обставини, викладені в позовній заяві; 4) копію податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Продовжуються дискусії щодо розміру судового збору, що має сплачуватися платникам податків при поданні позовної заяви. До останнього часу зазначене питання було досить істотним з огляду на те, що відповідно до п. 3 ч. 2 ст. 4 ЗУ «Про судовий збір» в редакції, що діяла до 01.01.2019 року, за подання адміністративного позову немайнового характеру суб'єкт господарювання мав сплатити судовий збір, що дорівнював одному розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб (у 2018 році – 1762 грн), а за подання адміністративного позову майнового характеру – 1,5% ціни позову, але не менше одного розміру і не більше 350 розмірів прожиткового мінімуму на працездатну особу (у 2018 році – 616 700 грн) [113, 114].

У цьому аспекті окремі практики, зокрема, О. Чайка, Л. Антощук, зазначали, що оскарження податкових повідомлень-рішень, податкові зобов'язання за якими не є узгодженими, не впливає на зміну майнового становища платника податків. Аналогічна позиція було висловлена й щодо оскарження податкових повідомлень-рішень щодо зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування, податкового кредиту з ПДВ [115].

На рівні Верховного Суду позиція відрізняється. Зокрема, у Постанові Верховного Суду від 20.12.2019 року у справі № 808/1779/17 зазначено, що позов про оскарження податкового повідомлення-рішення, яким збільшено податкові зобов'язання з податку на додану вартість, є майновим, оскільки

оскаржуване рішення призведе до зменшення майна платника податків (без прив'язки до узгодженості грошових зобов'язань) [116].

Щодо оскарження податкових повідомлень-рішень, що стосуються зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та податкового кредиту з ПДВ, Верховний Суд у справах № 826/5165/16, № 520/118/19 підтвердив, що такі спори мають нематеріальний характер, зокрема, у зв'язку тим, що оскаржувані рішення не призводять до збільшення грошових зобов'язань платника податків [117, 118].

Наразі зазначена проблема є менш актуальною з огляду на те, що з 01.01.2019 року внесено зміни до ЗУ «Про судовий збір» - максимальний розмір судового збору за подання адміністративного збору майнового характеру обмежено до десяти розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб (у 2020 році – 21 020 грн [71]) [119].

Зазначена зміна, з одного боку, позитивно вплинула на становище платників податків, оскільки останні мають можливість оскаржити рішення контролюючих органів без необхідності сплати надмірної суми судового збору, проте, з іншого боку, у зв'язку зі зменшенням суми судового кількості необґрунтованих апеляційних та касаційних скарг з боку контролюючих органів, вірогідно, збільшилася.

Щодо надання всіх доказів разом з позовною заявою, то зазначена норма ст. 161 КАС України також підтверджується ч. 2 ст. 79 КАС України, якою передбачено, що позивач повинен подати докази разом із поданням позовної заяви. Проте, Позивач може надати додаткові докази й після подання позовною заяви за умови наявності хоча б однієї із зазначених обставин: 1) при поданні позовної заяви позивач повідомив про наявність об'єктивної причин для неподання доказів у встановлений строк, попри вчинення ним дій, спрямованих на отримання такого доказу; 2) при долученні доказів після подання позовної заяви позивач обґрунтував неможливість їх подання у вказаний строк з причин, що не залежали від нього [83].

На нашу думку, можливість долучити докази після подання позовної заяви у податкових спорах є особливо важливою, оскільки Позивач часто вимушений надавати значну кількість первинної документації, підготовка якої займає тривалий час. Також у цьому аспекті перевагою є використання процедури адміністративного оскарження, оскільки, як було зазначено у Розділі 2 цієї роботи, протягом розгляду скарги платник податків має достатній обсяг часу для підготовки ґрунтовної доказової бази.

Процедура розгляду податкових спорів також має свої особливості, порівняно з розглядом цивільних та господарських справ, що обумовлено наявністю специфічного відповідача – суб'єкта владних повноважень в особі територіальних органів ДПС України.

Хоча ч. 3 ст. 2 КАС України передбачено, що одним з основних принципів адміністративного судочинства є рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом, КАС України покладає додаткові обов'язки на суб'єкта владних повноважень, здебільшого в частині подання доказів. На нашу думку, така обставина не свідчить про порушення принципу рівності або змагальності, оскільки такі міри є необхідними з огляду на участь в судовому процесі органу державної влади.

Зокрема, відповідно до ст. 77 КАС України, при оскарженні рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень, у позивачів наявні наступні переваги: 1) обов'язок доказування покладається на суб'єкта владних повноважень; 2) суб'єкт владних повноважень не може посилатися на докази, що не були покладені в основу оскаржуваного рішення; 3) суд не може витребувати докази у позивача, крім доказів на підтвердження обставин, за яких на думку позивача, відбулося порушення його прав, свобод чи інтересів. Крім цього, відповідно до ч. 4 ст. 159 КАС України, неподання суб'єктом владних повноважень відзиву на позов без поважних причин може бути кваліфіковано судом як визнання позову.

Проте, у податкових спорах зазначені переваги часто не реалізуються належним чином, оскільки контролюючі органи-відповідачі у справах неналежно виконують свої процесуальні обов'язки.

Зокрема, поширеною практикою є фактичне перекладення обов'язку доказування на позивача. Відповідно, платник податків вимушений спростовувати наявність порушень у власних діях попри пряму норму ч. 2 ст. 77 КАС України. У свою чергу, позиція контролюючого органу базується виключно на внутрішній службовій інформації, викладеній в акті перевірки.

До прикладу, у Постанові Верховного Суду від 23.08.2019 року у справі № 813/4704/13-а суд наголосив на невиконанні контролюючим органом як суб'єктом владних повноважень обов'язку доказування, зокрема, не надано доказів щодо відсутності розумних економічних причин при здійсненні господарських операцій, щодо нікчемності правочинів у розумінні Цивільного кодексу України, щодо спрямованості господарської операції виключно на отримання податкової вигоди тощо [120].

Аналогічно у Постанові від 28.05.2019 року у справі № 826/15112/16 Верховний Суд наголосив, позиція контролюючого органу базується виключно на припущеннях. У свою чергу, «такий вид доказів, як припущення, в адміністративному судочинстві відсутній» [121].

Також абсолютно логічним видається обмеження права контролюючого органу посилалися на обставини, які не були досліджені на момент складення акта перевірки. Якщо контролюючий орган у акті перевірки не посилався на певні докази, які не існували на момент проведення податкової перевірки або про які контролюючому органу не було відомо, наявність порушень мала б обґрунтовуватися іншими докази, які і повинні бути надані до суду.

Проте, трапляються випадки, коли контролюючий орган не дотримується зазначеної норми. До прикладу, у Постанові від 08.08.2019 року у справі № 0870/923/12 Верховний Суд звернув увагу на те, що апеляційним судом не досліджено, чи на момент складення акта перевірки контролюючому органу було відомо про наявність кримінальних проваджень та вироків, на які контролюючий

орган посилається під час судового розгляду справи. За таких обставин касаційну скаргу платника податків задоволено частково – справу направлено на новий розгляд [122].

Видається, що з огляду на значення результатів судового розгляду податкових спорів (збільшення розміру податкових зобов'язань, ризик кримінальної відповідальності за ст. 212 Кримінального кодексу України [123]), адміністративний суд має приділяти особливу увагу процесуальним порушенням з боку контролюючих органів.

### **3.3. Процесуальні зловживання контролюючих органів при оскарженні судових рішень як чинник зниження ефективності судового захисту**

Відповідно до п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституції України, однією із засад судочинства в Україні є забезпечення права на апеляційний перегляд справи та у визначених законом випадках – на касаційне оскарження судового рішення.

Проте, реалізація права на апеляційне та касаційне оскарження має здійснюватися добросовісно, оскільки в інакшому випадку наявний ризик порушення однієї з основних складових верховенства права - принцип правової визначеності. Так, правова визначеність передбачає обов'язкове дотримання принципу *res judicata*, відповідного до якого рішення, що набрали законної сили, не повинні переглядатися, крім випадків, визначених законом [13, с. 371].

У податкових спорах зловживання правом на оскарження судових рішень з боку контролюючих органів призводить до того, що платник податків перебуває у стані правової невизначеності протягом декількох років.

Аналіз судової практики свідчить, що контролюючі органи досить часто допускають порушення в частині пропуску строків апеляційного та касаційного оскарження. У свою чергу, судова практика є неоднозначною (за майже ідентичних обставин суди приймають протилежні висновки), що сприяє процесуальним порушенням.

До прикладу, одним з найбільш поширених аргументів щодо поновлення пропущених строків апеляційного та касаційного оскарження є неможливість сплатити судовий збір у встановленому законом розмірі, зокрема, у зв'язку із зупиненням видаткових операцій через наявність виконавчих проваджень та здійснення безспірного списання коштів. У таких випадках поширеною практикою судів є залишення скарг, що містять подібні аргументи, без руху для подальшого наведення дійсно обґрунтованих причин пропуску строку оскарження [124, 125].

Проте, наявні і протилежні судові рішення – до прикладу, Ухвалою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17.01.2020 року у справі № 140/1492/19 було поновлено строк апеляційного оскарження, оскільки суд визнав поважною причиною неможливість сплати судового збору у зв'язку з відсутністю коштів [126]. Така ситуація ще більш негативно впливає на правову визначеність платника податків, оскільки останній не може передбачити, чи буде відкрито апеляційне або касаційне провадження.

На нашу думку, особливої уваги заслуговує позиція, висловлена у Постанові від 25.03.2019 року у справі № 826/4099/18, де Верховний Суд зазначив наступне: «неналежне фінансування ... не може бути поважною підставою пропуску строку апеляційного скасування, адже податковий орган є суб'єктом владних повноважень, що діє на професійній основі та відповідно до покладених на нього нормами КАС України процесуальних обов'язків щодо оформлення апеляційної скарги, яке не повинно ставитись у залежність від правовідносин, у які податковий орган вступає в інших сферах своєї діяльності» [127]. Зазначена позиція підтверджує висловлену вище позицію про те, що статус суб'єкта владних повноважень покладає на останнього додаткові обов'язки, зокрема, в частині добросовісної реалізації власних процесуальних права.

Також у цьому аспекті важливо повернутися до принципу рівності, оскільки важко уявити ситуацію, за якої суд поновить строки звернення до суду платникові податків, який не мав достатніх грошових коштів для сплати судового збору.

Додатково зауважимо, що в окремих випадках, розглядаючи можливість поновлення строків апеляційного оскарження, суд враховує проміжок часу, що минув між поверненням первісної скарги та поданням повторної. В одних випадках контролюючий орган подає повторно скаргу через незначний проміжок часу (до одного місяця), що підвищує імовірність відкриття апеляційного або касаційного провадження [128, 129].

Проте, в окремих випадках контролюючий орган подає повторну скаргу після спливу більше ніж півроку після повернення первинної скарги. До прикладу, у справі № 805/2250/17-а Верховний Суд звернув увагу на надмірність пропуску процесуального строку, оскільки повторна касаційна скарга була подана через більше ніж сім місяців з дня постановлення ухвали про повернення першої апеляційної скарги [130].

За наявності описаних вище обставин поновлення строків оскарження видається неправомірним, а тому на підставі п. 4 ч. 1 ст. 299 та п. 4 ч. 1 ст. 333 КАС України у відкритті апеляційного або касаційного провадження має бути відмовлено.

З метою уникнення ризику відмови у відкритті провадження контролюючі органи можуть вдаватися й до інших зловживань, до прикладу, звертатися до суду з клопотанням про відстрочення сплати судового збору або про продовження строку для усунення недоліків.

Щодо відстрочення сплати судового збору, то, як правило, суди відмовляють у задоволенні такого клопотання контролюючого органу, оскільки ст. 8 ЗУ «Про судовий збір» передбачено виключний перелік підстав для відстрочення або розстрочення сплати судового збору, а клопотання контролюючого органу не свідчить про наявність таких умов [131, 132, 133].

Щодо клопотань про продовження строків для усунення недоліків, то суди також здебільшого відмовляють у їх задоволенні. Найпоширенішими підстави для відмови, як правило, є:

- 1) ненадання контролюючим органом доказів, які підтверджують «сукупність послідовних та регулярних дій», що спрямовані на усунення



допущених недоліків (наприклад, отримання коштів для сплати судового збору) [134, 135];

2) неможливість сплати судового збору не може бути підставою для систематичного продовження строку на усунення недоліків [136,137];

3) тривалість строку для усунення недоліки встановлена КАС України та не може перевищувати десяти днів; надання додаткового строку для усунення недоліків (понад встановлені десять днів) виходить за межі повноважень суду [138,139];

4) контролюючому органу було надано достатньо часу усунення недоліків скарги [140] тощо.

Таким чином, Верховний Суд неодноразово наголошував на неможливості продовження строків для усунення недоліків. Проте, деякі суди мають протилежну позицію та задовольняють відповідні клопотання контролюючого органу за аналогічних обставин справи. До прикладу, Ухвалою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 06.12.2019 року у справі № 1340/5100/18 за клопотанням контролюючого органу було продовжено строк для усунення недоліків апеляційної скарги на двадцять днів [141]. Враховуючи таку неоднозначність, навіть за умови наявності відносно сталої судової практики на рівні Верховного Суду, платник податків не може повною мірою передбачити наслідки окремих процесуальних дій з боку контролюючого органу.

Окрім несплати судового збору, а також пропуску строку оскарження, поширеним порушенням з боку контролюючих органів є подання скарг, підписаних неуповноваженим представником. Як наслідок, на підставі п. 1 ч. 4 ст. 298, п. 1 ч. 5 ст. 322 КАС України апеляційна або касаційна скарга повертається скаргникові. Основною проблемою у цьому випадку є те, що повернення касаційної скарги не позбавляє скаргника права повторно звернутися до суду [142], отже, існує імовірність, що рішення суду першої інстанції, ухвалене на користь платника податків, буде скасоване.

До поширених порушень, пов'язаних з підтвердженням повноважень представників контролюючих органів, зокрема, можна віднести ненадання

жодного документа на підтвердження повноважень [143]; надання копії довіреності, підписаної (засвідченої) особою, повноважень якої на вчинення таких дій не підтверджені (наприклад, виконуючим обов'язки керівника) [144, 145].

З 01.01.2020 р. актуальності набула ще одна проблема, пов'язана з представництвом контролюючих органів, а саме право здійснювати представництво контролюючого органу в судах залишилося виключно за адвокатами [3]. Проте, з огляду на нестачу адвокатів у контролюючих органах, скарги подаються особами, які не мають відповідних повноважень [146].

У справі № 640/21726/18 суд двічі повертав апеляційну скаргу контролюючому органу у зв'язку з непідтвердженням повноважень представників – у першому випадку копія довіреності не була засвідчена [147]; у другому випадку – не надано документів, що підтверджують наявність статусу адвоката або наявність повноважень на здійснення самопредставництва [148]. У подальшому контролюючим органом було подано третю апеляційну скаргу [125]. Таким чином, порушення, що стосуються підтвердження повноважень представника, на перший погляд здаються не істотними, проте на практиці можуть мати наслідком затягування судового розгляду.

З огляду на вище викладене, у більшості випадків суди вчиняють заходи, спрямовані на недопущення процесуальних зловживань з боку контролюючих органів та не відкривають провадження у апеляційних та касаційних провадженнях. Проте, доцільним видається з'ясувати, чи не є прийняття таких судових рішень протиправним обмеженням права контролюючих органів на доступ до правосуддя, що має забезпечуватися відповідно до ст. 6 Європейської конвенції з прав людини [17].

На нашу думку, обмеження права на апеляційне або касаційне оскарження у зв'язку з недотриманням скаржником норм процесуального закону не є протиправним; більше того, таке обмеження спрямоване на забезпечення прав добросовісної сторони.

Усталена практика Верховного Суду передбачає аналогічний підхід – наявність будь-якого протиправного обмеження права на доступ до суду спростовується, зокрема, з огляду на наступні аргументи:

1) посилання на практику ЄСПЛ, відповідно до якої «право на доступ до суду не є абсолютним і може підлягати обмеженням» (зокрема, справа «Зубац проти Хорватії» [149];

2) обов'язок дотримання процесуальних строків є необхідним для дисциплінування учасників справи та стимулювання їх в подальшому добросовісно ставитися до інших процесуальних обов'язків [150];

3) метою встановлення процесуальних строків є досягнення правової визначеності; «процесуальні строки обмежують час, протягом якого ... правовідносини можуть вважатися спірними» [151];

4) посилання на практику ЄСПЛ щодо принципу «належного урядування», відповідно до якого «держава, чий органи влади не дотримувалися своїх внутрішніх правил та процедур, не повинна отримувати вигоду від своїх правопорушень та уникати виконання своїх обов'язків» (зокрема, справа «Лелас проти Хорватії» [152]).

Таким чином, при подання апеляційних та касаційних скарг контролюючими органами часто допускаються процесуальні порушення, зокрема, в частині несплати судового збору, пропуску строків оскарження, непідтвердження повноважень представника тощо. В подальшому, задля уникнення ризику повернення скарги, контролюючі органи можуть подавати додаткові клопотання, зокрема, про продовження строків для усунення недоліків. За таких обставин, рекомендуємо платникам податків захищати свої права шляхом подання заперечень на відповідні заяви та клопотання контролюючого органу.

### **Висновки до Розділу 3**

1. Податкові спори розглядаються в порядку адміністративного судочинства, оскільки їх обов'язковим учасником є ДПС України (її територіальні органи), які реалізують публічно-владні управлінські функції та надають адміністративні послуги, а самі спори за своєю природою є публічно-правовими.

2. Позови платників податків більшою мірою виникають у зв'язку здійсненням ДПС України публічно-владних управлінських функцій (проведення перевірки, визначення розміру податкових зобов'язань, зменшення розміру від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, податкового кредиту та бюджетного відшкодування з ПДВ). Позови, що виникають в результаті ненадання або неналежного надання адміністративних послуг, є менш поширеними, оскільки здебільшого стосуються суто технічних питань (виняток – внесення до Реєстру неприбуткових установ та організацій).

3. Поняття «позов» не визначене законодавством України. Видається недоцільним ототожнення позову з матеріально-правовою вимогою платника податків, оскільки така вимога також викладається й у скарзі. Оскільки однією з основних ознак, що відрізняє адміністративний позов від скарги, є здійснення розгляду судом, вважаємо, що позов варто визначати саме через категорію «звернення до суду».

4. Попри те, що основні процесуальні питання, пов'язані з розглядом адміністративних спорів, врегульовані КАС України, ПК України встановлює низку особливостей, здебільшого в частині строків звернення до суду. Проте, навіть за наявності спеціальної норми ПК України щодо трирічного строку звернення до суду, на практиці такий строк обмежується строком узгодження податкових зобов'язань, що становить лише десять календарних днів.

5. Тривалий час актуальною була проблема щодо класифікації позовів щодо оскарження податкових повідомлень-рішень до позовів майнового або немайнового характеру, зокрема, у зв'язку з істотною максимальною межею судового збору за подання позовів майнового характеру. Хоча максимальна межа

була значно обмежена, це є перевагою для платника податків лише частково, оскільки така зміна сприяє збільшенню кількості необґрунтованих апеляційних та касаційних скарг з боку контролюючих органів.

6. Наявність в адміністративному процесі специфічного учасника – суб'єкта владних повноважень – має наслідком встановлення КАС України низки переваг для позивачів (платників податків), до прикладу, покладення тягара доказування на відповідача, неможливість посилалися докази, що не були покладені в основу оскаржуваного рішення тощо. Проте, аналіз судової практики демонструє, що контролюючі органи часто не виконують прямі норми КАС. За таких обставин роль судів має полягати в тому, що припиняти порушення та не враховувати докази та аргументи, надані в результаті таких порушень.

7. Велика кількість процесуальних порушень допускаються контролюючими органами на етапі подання апеляційних та касаційних скарг (несплата судового збору, пропуск строків оскарження, непідтвердження повноважень представників тощо), що знижує ефективність судового оскарження, оскільки протягом правового становище платника податків залишається невизначеним протягом надмірного періоду часу.

8. Повернення апеляційних та касаційних скарг у зв'язку з недотриманням процесуальних норм не може вважатися обмеженням права контролюючого органу на доступ до суду, що підтверджується практикою ЄСПЛ та практикою Верховного Суду.

## ВИСНОВКИ

1. Реалізація принципу верховенства права передбачає, що права і свободи людини є основною цінністю, яка визначає відносини між державою і людиною. Враховуючи, що у процесі здійснення податкових правовідносин реалізуються основоположні права людини, зокрема, право власності, а також те, що специфічні права платників податків базуються на правах людини, належне виконання усіх складових верховенства є необхідним для захисту прав платників податків.

Попри закріплення на рівні Конституції України принципу верховенства права, найвищої цінності прав людини, обмеження дискреційних повноважень контролюючих органів, не можна виключати, що окремі рішення, дії та бездіяльність контролюючих органів та/або їх службових осіб можуть спричинити порушення прав платників податків. За таких обставин платники податків повинні мати можливість реалізувати право на ефективне досудове (адміністративне) та судове оскарження.

11. Загалом процедура оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів відповідає основним тенденціям правового регулювання аналогічних інститутів у іноземних державах. Проте, зниження ефективності реалізації права платника податків на оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів пов'язане з такими чинниками, як: 1) низька ефективність процедури адміністративного оскарження у зв'язку із необ'єктивністю ДПС України; 2) невиконання контролюючими органами судових рішень, ухвалених на користь платника податків; 3) завантаженість адміністративних судів.

На прикладі США, Великої Британії, Німеччини, Франції та Польщі, доцільним видається створення спеціалізованих податкових судів, збільшення строків оскарження, забезпечення судового контролю над діями службових осіб контролюючих органів на етапі проведення перевірки, запровадження процедури альтернативного вирішення спорів.

2. Поняття «досудовий захист прав платників податків» є ширшим за поняття досудового (адміністративного) оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, оскільки включає в себе як власне процедуру досудового оскарження, так і низку інших дій, які можуть вчинятися платниками податків для захисту своїх прав до звернення до суду (до прикладу, недопущення службових осіб контролюючого органу до перевірки, подання заперечень та зауважень на акт перевірки, звернення зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена).

3. Скарга є засобом ініціювання платником податків процедури досудового (адміністративного) оскарження податкових повідомлень-рішень. При цьому, скарга також є способом досудового захисту прав платників податків, оскільки, як зазначено вище, поняття досудового захисту включає в себе поняття досудового (адміністративного) оскарження.

4. Процедура подання та розгляду скарг на податкові повідомлення-рішення детально врегульована ПК України, проте є низка неузгодженостей, які можуть негативно вплинути на ефективність процедури досудового (адміністративного) оскарження.

Так, до окремих статей ПК України та відповідних підзаконних нормативно-правових актів не внесено зміни щодо наявності повноважень розглядати скарги платників податків виключно у ДПС України. Строки подання скарг є довшими за граничний строк сплати грошових зобов'язань, що підвищує ризик виникнення податкового боргу. Проте, станом на дату проведення цього дослідження на підпис Президенту України передано Законопроект № 1210, набрання чинності яким може усунути частину технічних та логічних недоліків, що наразі наявні в ПК України.

До скарг, що подаються платниками податків, висувається низка формальних вимог, проте нормативно не передбачено повноваження ДПС України залишати без розгляду або повертати скарги, що не відповідають таким формальним вимогам.

5. Одним зі способів досудового захисту прав платників податків є звернення зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена. Хоча рішення бізнес-

омбудсмена мають виключно рекомендаційний характер, в абсолютній більшості випадків рекомендації бізнес-омбудсмена виконуються державними органами. Враховуючи, що подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена не передбачає обов'язку платника податків щодо сплати зборів або інших платежів, таке звернення доцільно використовувати як додатковий спосіб захисту.

При зверненні зі скаргою до Ради бізнес-омбудсмена особливе значення має момент такого звернення. Найоптимальнішим варіантом є подання скарги після подання відповідної скарги до ДПС України. Зазначене пов'язане з імперативною заборонаю втручання Ради бізнес-омбудсмена в судовий процес, а також необхідністю використати хоча б одну інстанцію адміністративного оскарження.

6. Судовий захист прав платників податків відбувається шляхом подання позову до адміністративного суду. Під адміністративним позовом в аспекті податкових правовідносин варто розуміти звернення платника податків до адміністративного суду з метою вирішення публічно-правового спору, що виник за участю ДПС України (її територіальних органів) як суб'єкта владних повноважень, з вимогою відновити порушені права та/або захистити оспорювані права та інтереси шляхом застосування специфічних способів захисту. Вибір способу захисту залежить від характеру рішення, дій чи бездіяльності, які оскаржуються.

7. Подання платниками податків адміністративного позову передбачає низку особливостей, пов'язаних із специфічним характером податкових правовідносин. До позовів платників податків застосовуються спеціальні строки звернення, встановлені ПК України. Також, при зверненні до адміністративного суду платники податків мають враховувати граничні строки сплати грошових зобов'язань задля уникнення податкового боргу, що має наслідком фактичне скорочення строків звернення до суду.

До останнього часу актуальними були питання щодо характеру позову про визнання протиправними податкових повідомлень-рішень (майнові чи немайнові) у зв'язку із значною відмінністю у розмірі судового збору, що



підлягав сплаті. Наразі це питання поступово втрачає свою актуальність у зв'язку із встановленням максимального розміру судового збору, що підлягає сплаті у разі подання позову майнового характеру до адміністративного суду.

Ще однією особливістю, що вирізняє саме податкові спори, є поширене невиконання контролюючими органами вимог КАС України, що стосуються обов'язку доказування та неможливості посилалися на докази, що не були покладені в основу оскаржуваного рішення. У зв'язку з цим, на платників податків фактично покладаються додаткові процесуальні обов'язки, такі як надання доказів неправомірності рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу, а також доведення недопустимості доказів.

9. Ефективність судового захисту прав платників податків знижується у зв'язку з процесуальними зловживаннями контролюючих органів, пов'язаними із апеляційним та касаційним оскарження судових рішень. Поширеними зловживаннями є несплата судового збору, пропуск строків оскарження, непідтвердження належними документами повноважень представників контролюючих органів, багаторазове подання апеляційних та касаційних скарг після їх повернення у зв'язку з неусуненням недоліків. Суд має не допускати таких зловживань, оскільки в протилежному випадку не дотримується принцип правової визначеності – становище платника податків залишається нестабільним протягом тривалого часу.

Хоча Верховний Суд у більшості випадків підтверджує протиправність описаних зловживань, проте, неузгодженість судової практики спричинює ризик, що провадження може бути відкрите після спливу значного строку з моменту набрання судовим рішенням законної сили.

Вирішенням зазначеної проблеми є уніфікація судової практики шляхом формулювання єдиної правової позиції на рівні Великої палати Верховного Суду, яка буде обов'язковою для застосування судами нижчих інстанцій, а також Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційна сторінка Верховного Суду в мережі Facebook: допис від 06.04.2020 року 14 год 27 хв. URL: <https://www.facebook.com/supremecourt.ua/> (дата звернення: 12.05.2020).
2. Верховний Суд у цифрах і фактах за 2019 рік. URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/!/Zvit\\_2019.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/!/Zvit_2019.pdf) (дата звернення: 12.05.2020).
3. Конституція України : закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Козюбра М. І. Принципи верховенства права та правової держави : єдність основних вимог. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. Київ, 2007. Т. 64. С. 3 – 9.
5. Справа Щокін проти України. (2010) ЄСПЛ. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974\\_858](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858) (дата звернення: 12.05.2020).
6. Бондаренко О. С. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 20 с.
7. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note : prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. URL: [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'\\_Rights\\_and\\_Obligations-Practice\\_Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf) (Last accessed: 12.05.2020).
8. Шишов О.О. Теоретико-правові засади захисту прав платників податків. *Правничий часопис Донецького університету*. Донецьк, 2013. № 2. С. 48 – 55.
9. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. ... канд. юрид. наук. Острог, 2003. 236 с.
10. Василенко Н. В. Юридична відповідальність у сфері досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. Ужгород, 2015. Вип. 33(2). С. 10-14.

11. Верховенство права : доповідь, схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25 – 26 березня 2011 р.). URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr) (дата звернення: 12.05.2020).
12. Гапоненко Л.В. Законність в діяльності органів Державної податкової служби України: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2010. 239 с.
13. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: *Vaime*, 2015. 392 с.
14. Крігер М. Чому верховенство права є надто важливим, щоб лишити його юристам. *Філософія права і загальна теорія права : науковий журнал : додаток до юридичного журналу «Право України»*. Київ, 2014. № 1/2. С. 323-349.
15. Цельєв О. В. Право на оскарження рішень органів публічної влади та їхніх посадових осіб як складова верховенства права. *Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки*. Київ, 2017. Т. 200. С. 72-79.
16. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
17. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. Дата оновлення: 13.05.2004. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004) (дата звернення: 12.05.2020).
18. Case of Beles and others v. the Czech Republic. (2002) ECHR. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-60750> (Last accessed: 12.05.2020).
19. Case of Bellet v. France. (1995) ECHR. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57952> (Last accessed: 12.05.2020).
20. Рішення Конституційного Суду України від 30.01.2003 р. № 3-рп/2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-03> (дата звернення: 12.05.2020).
21. Міжнародний пакт про громадянські і політичні права : Міжнародний договір від 16.12.1966 р. Дата оновлення: 16.12.1966 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_043](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_043) (дата звернення: 12.05.2020).

22. Касьяненко Л. М. Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні. *Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. Ірпінь, 2015. Вип. 1 (2). С. 5 – 13.
23. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf> (дата звернення: 12.05.2020).
24. Мірило правовладдя : дослідження Європейської комісії за демократію через право (Венеційської комісії), схвалене на 106-му пленарному засіданні (Венеція, 11 – 12 березня 2016 р.). URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2016\)007-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2016)007-ukr) (дата звернення: 12.05.2020).
25. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 31. Ст. 545.
26. Про вищу раду правосуддя : Закон України від 21.12.2016 р. № 1798-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 7-8. Ст. 50.
27. Положення про автоматизовану систему документообігу суду, затверджене рішенням Ради суддів України від 26.11.2010 р. № 30. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr030414-10> (дата звернення 12.05.2020).
28. Індекс сприйняття корупції-2019 : офіційний веб-сайт міжнародної організації Transparency International. URL: <http://cpi.ti-ukraine.org/> (дата звернення: 12.05.2020).
29. Постанова Верховного Суду від 25 вересня 2019 р. Справа № 817/992/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84494329> (дата звернення: 12.05.2020).
30. На практиці. Ваша компанія виграла суд – проблему з податковою вирішено? : офіційний веб-сайт Ради Бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/publications/press/1199-na-praktike-vasha-kompaniya-vyigrala-sud-problema-s-nalogovoj-reshena/> (дата звернення: 12.05.2020).
31. Базові показники роботи Окружного адміністративного суду міста Києва : офіційний веб-сайт Окружного адміністративного суду міста Києва. URL:

[https://adm.ki.court.gov.ua/sud2670/pokazniki-diyalnosti/work\\_results/](https://adm.ki.court.gov.ua/sud2670/pokazniki-diyalnosti/work_results/) (дата звернення: 12.05.2020).

32. An official web-site of the U.S. Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/> (Last accessed: 12.05.2020).

33. U.S. Code Title 26 – Internal Revenue Code of 1986. URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (Last accessed: 12.05.2020).

34. Your Rights as a Taxpayer. Publication 1 (Rev. 9-2017) : an official web-site of the Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (Last accessed: 12.05.2020).

35. Considering an Appeal : an official web-site of the Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/appeals/considering-an-appeal> (Last accessed: 12.05.2020).

36. Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest if you don't Agree (Rev. 11 – 2019) : an official web-site of the Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> (Last accessed: 12.05.2020).

37. Collection Appeal Rights : an official web-site of the Internal Revenue Service. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1660.pdf> (Last accessed: 12.05.2020).

38. David Harkness, Judith Seddon. Tax litigation in the UK (England and Wales): overview. *Thomson Reuters Practical Law*. 2018. URL: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/1-623-2951?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&bhcp=1) (Last accessed: 12.05.2020).

39. U.K. Financial Act, 1998. URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/36/contents> (Last accessed: 12.05.2020).

40. Complain about HMRC : an official web-site of UK government. URL: <https://www.gov.uk/complain-about-hmrc> (Last accessed: 12.05.2020).

41. Taxes Management Act, 1970. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents/enacted> (Last accessed: 12.05.2020).

42. Simon Whitehead. United Kingdom. *The Tax Disputes and Litigation Review*. 2020, edition 8. URL: <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-8/1215576/united-kingdom> (Last accessed: 12.05.2020).
43. Nicolas Jacquot, Arsene Taxand, Paul Mispelon. Tax litigation in France: overview. *Thomson Reuters Practical Law*. 2018. URL: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/Ieafbff25e5a711e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=SearchItem&contextData=\(sc.Search\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/Ieafbff25e5a711e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=SearchItem&contextData=(sc.Search)) (Last accessed: 12.05.2020).
44. Livre des procédures fiscales. URL: [https://beta.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069583/2020-03-20/](https://beta.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069583/2020-03-20/) (Last accessed: 12.05.2020).
45. Code général des impôts. URL: [https://beta.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/2019-03-25/](https://beta.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2019-03-25/) (Last accessed: 12.05.2020).
46. Axel Bödefeld, Gunnar Knorr. Tax litigation in Germany: overview. *Thomson Reuters Practical Law*. 2018. URL: [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I97b10a0cdb0111e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=SearchItem&contextData=\(sc.Search\)](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/Document/I97b10a0cdb0111e598dc8b09b4f043e0/View/FullText.html?transitionType=SearchItem&contextData=(sc.Search)) (Last accessed: 12.05.2020).
47. Axel Cordewener, Michael Hendricks. Germany. *The Tax Disputes and Litigation Review*. 2020, edition 8. URL: <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-8/1215541/germany> (Last accessed: 12.05.2020).
48. The Fiscal Code of Germany. URL: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p2502](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2502) (Last accessed: 12.05.2020).
49. Sławomir Łuczak, Karolina Gotfryd. Poland. *The Tax Disputes and Litigation Review*. 2020, edition 8. URL: <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-tax-disputes-and-litigation-review-edition-8/1215564/poland> (Last accessed: 12.05.2020).
50. 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> (дата звернення: 12.05.2020).
51. Постанова Верховного Суду України від 10 вересня 2013 р. Справа № 21-237a13. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/33770792> (дата звернення: 12.05.2020).
52. Постанова Верховного Суду від 04 лютого 2020 р. Справа № 820/2786/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87363529> (дата звернення: 12.05.2020).
53. Махиніч Н. В. Процесуальні норми податкового права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2017. 20 с.
54. Цивільний кодекс України : закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 40. Ст. 356.
55. Василенко Н. В. Сутність та значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Херсон, 2015. Вип. 2. Т. 2. С. 116-120.
56. Хаванова И. А. Правовое регулирование досудебного обжалования в налоговых правоотношениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2011. 23 с.
57. Пряміцин К. Удосконалення правового забезпечення досудового врегулювання податкових спорів. *Підприємництво, господарство і право. Адміністративне право і процес*. Київ, 2017. № 5. С. 119-123.
58. Тильчик В. В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. Львів, 2016. № 845. С. 161-166.
59. Постанова Верховного Суду від 13 березня 2018 р. Справа № 804/1113/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72745230> (дата звернення: 12.05.2020).
60. Постанова Верховного Суду від 22 листопада 2019 р. Справа № 815/4392/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656> (дата звернення: 12.05.2020).

61. Постанова Верховного Суду від 16 жовтня 2019 р. Справа № 820/11291/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84987733> (дата звернення: 12.05.2020).
62. Постанова Верховного Суду від 03 жовтня 2019 р. Справа № 820/850/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84805865> (дата звернення: 12.05.2020).
63. Постанова Верховного Суду від 24 травня 2019 р. Справа № 826/16221/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81952038> (дата звернення: 12.05.2020).
64. Постанова Верховного Суду від 21 січня 2020 р. Справа № 815/803/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87238058> (дата звернення: 12.05.2020).
65. Про звернення громадян : Закон України від 02.10.1996 р. № 393/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. Ст. 256.
66. Тильчик В. В., Тильчик О.В. Розв'язання податкових спорів в адміністративному досудовому порядку. *Влада. Людина. Закон*. Запоріжжя, 2012. № 3 (110). С. 38–45.
67. Про затвердження Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами : Наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. *Офіційний вісник України*. 2016. № 2. Ст. 806.
68. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. *Урядовий кур'єр*. 2019. № 54.
69. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2017. № 5-6. Ст. 48.
70. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : проект закону від 30.08.2019 р. № 1210. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66520](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520) (дата звернення: 12.05.2020).
71. Про Державний бюджет України на 2020 рік : Закон України від 14.11.2019 р. № 294-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 5. Ст. 31.



72. Порівняльна таблиця проекту Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 року № 1210 до другого читання. URL: [https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66520](https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520) (дата звернення: 12.05.2020).
73. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів : Закон України від 23.11.2018 р. № 2628-VIII. Відомості Верховної Ради України. 2018. № 49. Ст. 399.
74. Ларіонов М., Добреєва К. Першим скаржникам приготуватися: новели у процедурі оскарження результатів податкових перевірок. *Юридична газета*. Київ, 2020. № 3 (709). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/pershim-skarzhnikam-prigotuvatisya-noveli-u-proceduri-oskarzhennya-rezultativ-podatkovih-perevirok.html> (дата звернення: 12.05.2020).
75. Постанова Верховного Суду від 18 червня 2019 р. Справа № 2а-1394/12/0970. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82654276> (дата звернення: 12.05.2020).
76. Постанова Верховного Суду від 18 лютого 2020 р. Справа № 200/9042/19-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87657385> (дата звернення: 12.05.2020).
77. Положення про Раду бізнес-омбудсмена : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691. *Урядовий кур'єр*. 2014. № 232.
78. Річний звіт Ради бізнес-омбудсмена за 2018 рік. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/annual2018/annual\\_report\\_2018\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/annual2018/annual_report_2018_ua.pdf) (дата звернення: 12.05.2020).
79. Звіт Ради бізнес-омбудсмена за IV квартал 2019 року. URL: [https://boi.org.ua/media/uploads/q42019/q4\\_2019\\_ua.pdf](https://boi.org.ua/media/uploads/q42019/q4_2019_ua.pdf) (дата звернення: 12.05.2020).

80. Регламент Ради бізнес-омбудсмена. 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: 12.05.2020).
81. Бондаренко О.М. Шляхи вдосконалення правового регулювання позасудового вирішення податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. Івано-Франківськ, 2019. Вип. 3 (28), том 1. С. 78–81.
82. Кучерявенко М. П. До проблеми визначення юрисдикційності податкових спорів. *Фінансове право*. Ірпінь, 2013. № 1 (23). С. 17 – 19.
83. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Дата оновлення: 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 12.05.2020).
84. Кодекс адміністративного судочинства України: науково-практичний коментар / за ред. Р. О. Куйбіди. Київ : *Юстиніан*, 2009. 976 с.
85. Джафарова М. В. Суб'єкт владних повноважень: теоретичні та прикладні проблеми визначення. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки*. Херсон, 2017. Вип. 1 Т. 2. С. 30 – 33.
86. Левчишина О. Публічно-владні управлінські функції, які здійснюють організації саморегулівних професій. *Национальный юридический журнал: теория и практика*. Кишинев, 2018. № 1. Ч. 2. С. 56 – 58.
87. Кихтюк Р. М. Правові засади процесуального статусу сторін в адміністративному судочинстві: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2019. 251 с.
88. Про адміністративні послуги : Закон України від 06.09.2012 р. № 5203-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 32. Ст. 409.
89. Адміністративні послуги, що надаються територіальними органами ДПС : офіційний веб-сайт ДПС України. URL: <https://www.tax.gov.ua/diyalnist-/admin-poslugi/administrativni-poslugi-teritorialni> (дата звернення: 12.05.2020).
90. Рішення Вінницького окружного адміністративного суду від 16 липня 2019 р. Справа № 120/1596/19-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83169913#> (дата звернення: 12.05.2020).

91. Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 05 червня 2019 р. Справа № 480/4104/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82287555> (дата звернення : 12.05.2020).
92. Постанова Верховного Суду від 02 жовтня 2018 р. Справа № 813/2758/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76905890> (дата звернення: 12.05.2020).
93. Постанова Шостого апеляційного адміністративного суду від 04 вересня 2019 р. Справа № 826/14092/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/84037796> (дата звернення : 12.05.2020).
94. Термінологія законодавства (станом на 01.04.2020 р.) : офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/p/page10/name> (дата звернення: 12.05.2020).
95. Братель О. Категорії «позов» і «позовна заява» як складові цивільних процесуальних юридичних фактів. *Підприємництво, господарство і право. Цивільне право і процес*. Київ, 2016. № 2. С. 4-12.
96. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Дата оновлення: 03.08.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20170803> (дата звернення: 12.05.2020).
97. Закаленко О.В. Позов в адміністративному судочинстві : теорія, правове регулювання, практика: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2014. 20 с.
98. Педько Ю. С. Адміністративний позов і предмет захисту в адміністративному судочинстві. *Часопис Київського університету права*. Київ, 2009. № 4. С. 151 – 157.
99. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 05 червня 2019 р. Справа № 826/12108/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82538197> (дата звернення: 12.05.2020).
100. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 07 листопада 2019 р. Справа № 160/8328/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/85488650> (дата звернення: 12.05.2020).

101. Постанова Верховного Суду від 15 червня 2018 р. Справа № 808/5426/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74730058> (дата звернення: 12.05.2020).
102. Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 25 вересня 2019 р. Справа № 280/2447/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/85265780> (дата звернення: 12.05.2020).
103. Рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 06 лютого 2019 р. Справа № 826/3490/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79633967> (дата звернення: 12.05.2020).
104. Постанова Верховного Суду від 17 жовтня 2019 р. Справа № 520/4404/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/85028283> (дата звернення: 12.05.2020).
105. Смолів К. О. Строк звернення з позовом до адміністративного суду платника податків: сутність та наслідки. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. Київ, 2018. № 4. Т. 29 (68). С. 131 – 142.
106. Ухвала Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 02 квітня 2020 р. Справа № 160/3602/20. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88547681> (дата звернення: 12.05.2020).
107. Ухвала Тернопільського окружного адміністративного суду від 10 березня 2020 р. Справа № 500/2614/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87503622> (дата звернення: 12.05.2020).
108. Ухвала Київського окружного адміністративного суду від 24 грудня 2019 р. Справа № 320/7097/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87037806> (дата звернення: 12.05.2020).
109. Постанова Верховного Суду від 19 березня 2020 р. Справа № 140/1757/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88337074> (дата звернення: 12.05.2020).

110. Постанова Верховного Суду від 11 жовтня 2019 р. Справа № 640/20468/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 12.05.2020).
111. Цивільний процесуальний кодекс України : Закон України від 18.03.2004 р. № 1618-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004, № 40-41, 42. Ст. 492.
112. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992, № 6. Ст. 56.
113. Про судовий збір : Закон України від 08.07.2011 р. № 3674-VI. Дата оновлення: 27.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17/ed20181227> (дата звернення: 12.05.2020).
114. Про Державний бюджет України на 2018 рік : Закон України від 17.12.2017 р. № 2246-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018, № 3-4. Ст. 26.
115. Чайка О., Антощук Л. (Не)дорогое правосудие. *Ліга Закон*. 2016. URL: [https://jurliga.ligazakon.net/analytics/147281\\_ne-dorogoe-pravosudie](https://jurliga.ligazakon.net/analytics/147281_ne-dorogoe-pravosudie) (дата звернення: 12.05.2020).
116. Постанова Верховного Суду від 20 грудня 2019 р. Справа № 808/1779/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86504903> (дата звернення: 12.05.2020).
117. Постанова Верховного Суду від 26 лютого 2020 р. Справа № 826/5165/16. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88150210> (дата звернення: 12.05.2020).
118. Ухвала Верховного Суду від 23 січня 2020 р. Справа № 520/118/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87268549> (дата звернення: 12.05.2020).
119. Про судовий збір : Закон України від 08.07.2011 р. № 3674-VI. Дата оновлення: 27.02.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17> (дата звернення: 12.05.2020).
120. Постанова Верховного Суду від 23 серпня 2019 р. Справа № 813/4704/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83836039> (дата звернення: 12.05.2020).

121. Постанова Верховного Суду від 28 травня 2019 р. Справа № 826/15112/16.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82020218> (дата звернення: 12.05.2020).
122. Постанова Верховного Суду від 08 серпня 2019 р. Справа № 0870/923/12.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83552562> (дата звернення: 12.05.2020).
123. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001, № 25. Ст. 131.
124. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 26 лютого 2020 р. Справа № 826/3251/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87862190> (дата звернення: 12.05.2020).
125. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 16 березня 2020 р. Справа № 640/21726/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88205126> (дата звернення: 12.05.2020).
126. Ухвала Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17 січня 2020 р. Справа № 140/1492/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86989496> (дата звернення: 12.05.2020).
127. Постанова Верховного Суду від 25 березня 2019 р. Справа № 826/4099/18.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80760004> (дата звернення: 12.05.2020).
128. Ухвала Верховного Суду від 03 травня 2018 р. Справа № 826/3610/16.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73811961> (дата звернення: 12.05.2020).
129. Ухвала Верховного Суду від 23 травня 2018 р. Справа № 826/12062/17.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74257807> (дата звернення: 12.05.2020).
130. Ухвала Верховного Суду від 24 травня 2019 р. Справа № 805/2250/17-а.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81952104> (дата звернення: 12.05.2020).

131. Ухвала Верховного Суду від 22 травня 2019 р. Справа № 804/4237/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81889690> (дата звернення: 12.05.2020).
132. Ухвала Верховного Суду від 03 червня 2019 р. Справа № 640/5595/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82169418> (дата звернення: 12.05.2020).
133. Ухвала Другого апеляційного адміністративного суду від 01 квітня 2020 р. Справа № 520/13858/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88526572> (дата звернення: 12.05.2020).
134. Ухвала Верховного Суду від 12 березня 2019 р. Справа № 640/2618/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88150390> (дата звернення: 12.05.2020).
135. Ухвала Верховного Суду від 20 січня 2020 р. Справа № 826/10215/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87044863> (дата звернення: 12.05.2020).
136. Ухвала Верховного Суду від 18 липня 2018 р. Справа № 826/15545/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83104643> (дата звернення: 12.05.2020).
137. Ухвала Верховного Суду від 31 березня 2020 р. Справа № 280/2050/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88534423> (дата звернення: 12.05.2020).
138. Ухвала Верховного Суду від 19 липня 2019 р. Справа № 520/9664/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83143273> (дата звернення: 12.05.2020).
139. Ухвала Верховного Суду від 07 лютого 2020 р. Справа № 640/18661/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87478295> (дата звернення: 12.05.2020).
140. Ухвала Верховного Суду від 29 липня 2019 р. Справа № 810/1874/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83301699> (дата звернення: 12.05.2020).
141. Ухвала Восьмого апеляційного адміністративного суду від 06 грудня 2019 р. Справа № 1340/5100/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86161451> (дата звернення: 12.05.2020).

142. Ухвала П'ятого апеляційного адміністративного суду від 29 липня 2019 р. Справа № 400/337/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83299617> (дата звернення: 12.05.2020).
143. Ухвала Верховного Суду від 18 липня 2019 р. Справі № 1940/1674/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83105183> (дата звернення: 12.05.2020).
144. Ухвала Верховного Суду від 18 липня 2019 р. Справа № 826/8521/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83104596> (дата звернення: 12.05.2020).
145. Ухвала Верховного Суду від 22 жовтня 2018 р. Справа № 825/1238/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77537613> (дата звернення: 12.05.2020).
146. Ухвала Сьомого апеляційного адміністративного суду від 25 березня 2020 р. Справа № 120/3719/19-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88406303> (дата звернення: 12.05.2020).
147. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 02 січня 2020 р. Справа № 640/21726/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86744484> (дата звернення: 12.05.2020).
148. Ухвала Шостого апеляційного адміністративного суду від 10 лютого 2020 р. Справа № 640/21726/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87478135> (дата звернення: 12.05.2020).
149. Ухвала Верховного Суду від 01 квітня 2020 р. Справа № 640/1989/19. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88534686> (дата звернення: 12.05.2020).
150. Ухвала Верховного Суду від 26 червня 2019 р. Справа № 826/12646/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82654301> (дата звернення: 12.05.2020).
151. Ухвала Верховного Суду від 29 серпня 2019 р. Справа № 810/3878/18. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83942973> (дата звернення: 12.05.2020).



152. Постанова Верховного Суду від 20 березня 2020 р. Справа № 826/5689/16.  
URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88336726> (дата звернення:  
12.05.2020).