

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ЗАВЕРУХА ОЛЕГ БОГДАНОВИЧ

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПІВВІДНОШЕННЯ
ТРАДИЦІЙНИХ ТА АЛЬТЕРНАТИВНИХ
СПОСОБІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ**

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»
Юридичні науки

Подається на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання
ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне
джерело _____ О. Б. Заверуха

Харків – 2024

АНОТАЦІЯ

Заверуха О. Б. Теоретико-правові засади співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів.
– Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2024.

У дисертації надано характеристику традиційних способів вирішення податкових спорів і здійснено ґрунтовне порівняння із альтернативними способами вирішення податкових спорів шляхом виокремлення їх позитивних і негативних особливостей та урахування досвіду їх застосування у різних країнах світу. Зроблено наголос на тому, що ефективне податкове регулювання визначає стабільність фінансових ресурсів держави. Відносини у сфері оподаткування обумовлені самосвідомістю суспільства, економічним розвитком та міжнародним співробітництвом. Конфлікти інтересів можуть призвести до податкових спорів, що є не вигідним як для держави, так і для платників. Вирішення цих конфліктів вимагає ефективного податкового законодавства, яке допоможе уникати спорів і швидко їх вирішувати. Констатовано зростання міжнародних економічних зв'язків, що підкреслює актуальність вивчення альтернативних механізмів вирішення податкових спорів, зауважено, що дослідження емпіричного досвіду застосування цих механізмів важливе як на національному, так і на міждержавному рівні, особливо з огляду на перспективи входження України до Європейського Союзу.

У результаті глибокого аналізу вітчизняних та зарубіжних наукових праць, вивчення чинного законодавства й міжнародних механізмів

оподаткування визначено проблеми і шляхи удосконалення податково-правового регулювання. Аргументовано ключову роль держави в цих відносинах, де остання виступає не лише збирачем податків, а й носієм публічного інтересу та суб'єктом відповідальності за їхню розподільчу ефективність. Проаналізовано полігранність підходів до сутності публічних інтересів, що визначаються правом і підтримуються державною силою. З'ясовано, що відсутність їх правового визнання призводить до номінальності та обмеженості публічних інтересів. Податкові відносини розглянуто як поле конфліктів між учасниками, що вимагає централізованого регулювання та взаємодії суб'єктів.

У пропозиціях до податкового законодавства України відображено теоретико-правову конструкцію, яка визначає зв'язок інтересів держави, її уповноважених органів і платників податків, зокрема: податки регулюються виключно державою, з виключним правом Верховної Ради встановлювати й змінювати податки, делегованими повноваженнями Кабінету Міністрів для регулювання податкових відносин. Принципові положення включають можливість проведення референдуму у сфері оподаткування, а також відповідальність держави за ефективне й справедливе оподаткування.

У контексті імперативного методу регулювання податкових відносин вказано, що держава, відстоюючи свої фіскальні інтереси, впливає на платників податків через нормативно встановлені правила, що мають адміністративно-розпорядчий характер. Встановлено принципову відмінність імперативності податково-правового методу, де обидві сторони підпорядковані закону, через специфіку податкових відносин.

Теоретико-правовий підхід до кореляції інтересів державних органів у сфері податкового регулювання передбачає, що вищі державні органи визначають свої дії та повноваження відповідно до намірів і мети держави як носія суверенітету. Податкові органи своєю чергою представляють державу в сфері податкового регулювання, а публічно-правові відносини

ґрунтуються на принципі субординації між суб'єктами, що не виключає об'єднання органів держави різної компетенції та структури.

У роботі визначено специфіку податкової дієздатності платників податків та контролюючих органів через призму їх інтересів. Фізичні й юридичні особи стають платниками податків при наявності об'єкта оподаткування та виникненні відповідного обов'язку сплатити податок. Динамічний характер дієздатності фізичної особи розглядається як ключовий аспект юридичного статусу платників податків, який може змінюватися протягом їхнього життя залежно від факторів, таких як вік та медичні показники. Обґрунтовано потребу диференціації походження податкової дієздатності залежно від типу платника податку. Визначено, що податкова дієздатність фізичних осіб може логічно впливати з їх цивільної та трудової дієздатності, оскільки особа може реалізовувати податкові права й обов'язки лише при цих умовах. Щодо юридичних осіб, податкова дієздатність обумовлена процедурними особливостями, зокрема необхідністю обліку для формалізації правового статусу платника окремого податку та набуття відповідної дієздатності.

Доведено необхідність визначення межі між законністю самого інтересу та законністю засобів для його досягнення. Оцінка законності інтересів у податковому праві здійснюється через врахування їхньої відповідності нормам об'єктивного права та використання законних методів і засобів. Зазначено, що конфлікт інтересів між державою та платниками податків може виникати при застосуванні податкових норм та контролі, і законний інтерес платника податків може виявитися у боротьбі за справедливе застосування норм податкового права і реалізації захисту своїх прав та інтересів.

Розкрито сутність конфлікту інтересів у сфері оподаткування, що включає питання сплати податків та використання зібраних коштів. Розв'язання конфлікту передбачає увагу до ефективності використання

публічних коштів і справедливості оподаткування, що може знизити рівень конфліктності. Діалектичні закономірності єдності й боротьби протилежностей оподаткування визначено як область зіткнення індивідуальних та суспільних інтересів. Також розглянуто світові тенденції впливу на зменшення конфліктності податкових відносин, зокрема шляхом гармонізації різних факторів і створення прозорої та ефективної системи оподаткування.

У податкових відносинах розглянуто конфліктність як частину фінансово-правової конструкції, де податково-правові норми повинні узгоджуватися з фінансовими нормами для ефективного фінансування публічних потреб. З'ясовано потенційні причини виникнення конфліктності, зокрема, недостатньо прозорий розподіл та використання грошових потоків між приватними і публічними інтересами, що вимагає збалансованого підходу до формування податкової системи. Концепція гнучкості зв'язків різноспрямованих інтересів учасників податкових відносин передбачає можливість урахування інтересів меншості при забезпеченні інтересів більшості, допускаючи відкладання сплати податків за специфічних обставин задля досягнення позитивних суспільних наслідків у майбутньому.

Обґрунтовано теоретико-правову позицію щодо недостатньої визначеності категорії «законний інтерес платника податків» у податковому законодавстві України, що може призводити до виникнення податкових спорів. Основним аргументом захисту прав платника досі залишається офіційне тлумачення поняття «охоронюваний законом інтерес» Конституційним Судом. Доведено необхідність унесення змін до податкового законодавства, враховуючи позитивний досвід урегулювання подібних відносин Законом України «Про очищення влади».

Подальший розвиток набула диференціація процедур вирішення конфлікту інтересів у сфері оподаткування. Отримані дані вказують на дві

форми конфлікту – відкрити і приховану. Відкрита форма може передбачати передачу податкового спору на розгляд юридичного органу для вирішення суперечностей, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків. В інших випадках, коли конфлікт є внутрішнім, податковий спір ґрунтується на соціально-психологічних позиціях платника, що впливає на емоційну реакцію та поведінку останнього, спричиняючи порушення податкового законодавства. Обидві форми спору є формалізованим способом вирішення конфлікту інтересів, спрямованим на балансування державних і приватних інтересів та забезпечення стабільності функціонування держави й суспільства.

Вивчено досвід Швейцарії, що підкреслив важливість ролі місцевого самоврядування у зборі податків, а також розширення предмета оскарження у податкових спорах. Зазначено, що застосування ефективних комунікаційних стратегій та забезпечення прозорості витрат публічних коштів є ключовими засобами подолання конфлікту. Охарактеризовано принципові особливості побудови системи запобігання та вирішення податкових конфліктів у економічно розвинених країнах. Розглянуто також досвід розширення предмета оскарження у податкових спорах і систему компенсації відсотків для платників податків в Швейцарії.

Узагальнено солідарний підхід до розподілу ризиків несплати податків у країнах ЄС, зокрема у Греції, де можливе призупинення оплати 50% оскаржуваної суми податку за умови сплати решти 50% податковій адміністрації. Висвітлено комбіновану систему вирішення податкових спорів у Норвегії, де адміністративний та судовий розгляд проводяться з залученням сторонніх експертів, а створення Податкової апеляційної ради сприяло централізованому підведенню підсумків. Здійснено порівняльний аналіз процедур апеляційного оскарження в Україні та Німеччині.

Упровадження досвіду Данії в українську систему вирішення податкових спорів обґрунтовано через наявність різних апеляційних

органів, що спеціалізуються на вирішенні різноманітних податкових питань. Ці органи диференціюються залежно від предмета спору, що дозволяє ефективно розглядати справи з оподаткування майна та прибутку різними суб'єктами. Такий підхід передбачає створення національних податкових апеляційних органів на місцевому рівні, що матимуть повноваження приймати рішення з різних аспектів податкових спорів, сприяючи тим самим підвищенню якості розгляду скарг у довгостроковій перспективі.

У судовій системі Франції зафіксовано диференційований підхід до вирішення спорів, там адміністративні й цивільні суди взаємодіють, виконуючи свої завдання із відмінними поглядами на свої функції. Цивільні суди підтримують право платників податків на справедливий судовий розгляд, закріплений у статті 6 Європейської конвенції з прав людини. Адміністративні суди навпаки визнають застосування цієї статті лише до цивільних та кримінальних справ, а для податкових – за винятком порівняння податкових санкцій із кримінальними. Ця позиція залишається незмінною навіть із запровадженням Європейської хартії основоположних прав у 2009 році. У Швейцарії вирішення податкових спорів є триланковою конструкцією, де судове оскарження податкових питань є організаційно відокремленим від податкових органів, а судовий процес триває від одного до двох років і рішення приймається залежно від завантаженості та складності судових трибуналів. Система включає два рівні адміністративних судів, які передують Федеральному Верховному Суду.

Структурна побудова судового захисту платників податків у Швейцарії розкрита через апеляційні процедури, що включають кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд. Окреслено процедурні аспекти участі у судовому процесі, пов'язані зі сплатою обов'язкових судових внесків, розмір яких залежить від спірного питання. Ці внески можуть бути компенсовані

державою при абсолютній перемозі, частково сплачені при частковій перемозі і стають обтяжливими лише при неуспіху у справі.

Розкрито специфіку судового оскарження у Німеччині, де вирішення податкових спорів ґрунтується на унікальній моделі судового впливу, коли судові органи уникають формального винесення рішень через зусилля, необхідні для їхнього складання, та потенційну можливість вирішення справи без його винесення. Судді можуть указувати можливе рішення сторонам, сприяючи узгодженню спірних питань. При обґрунтованому позові суд може пропонувати зміни в адміністративних заходах, уникнувши рішення, а при необґрунтованому – платник може отримати пораду відкликати позов. Майже дві третини справ припиняються таким чином, і рішення не приймається. Середній термін розгляду справ – близько двох років.

У Норвегії важливим чинником в обранні шляху вирішення податкового спору є можливість надання додаткових доказів. При виборі між адміністративним оскарженням та судовим позовом враховується відсутність можливості представити нові докази в суді. Принципи цієї системи базуються на прецедентному праві і можуть бути складними для ефективного використання. Також існує багатопрофільна система вирішення податкових спорів, зокрема адміністративні та судові шляхи, а також інші механізми, такі як розгляд омбудсменом. Рішення податкових органів може бути передано омбудсмену, але його думка не є обов'язковою, і звернення до омбудсмена може продовжити строк для подання позову.

Підкреслено широке використання у світі порівняно з українською практикою такого альтернативного методу вирішення податкових спорів, як медіація. Цей підхід передбачає участь медіатора як незалежної третьої сторони для позасудового вирішення конфлікту, включаючи процедури узгодження та нейтрального оцінювання. Медіація може відбуватися як до, так і після подання податкової декларації. Викладено пропозиції щодо

удосконалення та впровадження альтернативної системи вирішення податкових спорів. Зазначено, що така система має спрямовуватися на уникнення бюрократичних перешкод, враховувати темпоральний аспект та відповідати міжнародним стандартам, таким як Захід 14 BEPS та Директива ЄС про вирішення спорів.

Використання альтернативного вирішення конфлікту має позитивний вплив на платників податків, фіскальні органи та бізнес-структури. Це зменшує витрати на вирішення конфлікту, прискорює процес порівняно з судовим і збільшує ймовірність досягнення консенсусу. Для громадян і бізнесу це сприяє розвитку приватного сектору, зменшуючи витрати на угоди та вирішення конфліктів. Проаналізовано досвід медіації у вирішенні податкових конфліктів в США, Канаді та країнах Європейського континенту. Використання медіації на постапеляційному етапі допомагає сторонам визначити спірні аспекти в різних країнах, зокрема, в США та Нідерландах. Широке застосування медіації в апеляційних справах Канади показує адміністративний процес, який може бути ініційований платником податків. Угоди, укладені через медіацію, можуть бути оскаржені у податковому суді, якщо платник не згоден із запропонованими угодою заходами.

Медіація є корисною при вирішенні міжнародних податкових спорів, здатною враховувати унікальні аспекти міжнародних відносин та уникати складних юридичних процедур. Дипломатичний підхід медіації дозволяє у ході переговорів зосереджуватися на реальних інтересах, сприяючи ефективності та прозорості процесів вирішення. Медіація може полегшити переговори у процедурі взаємного узгодження й обмежити масштаб міжнародних податкових спорів. Участь платників податків у процедурах може підвищити ефективність вирішення спору.

Щодо впровадження механізмів медіації в сфері оподаткування в Україні зазначено, що емпіричний досвід застосування медіації у багатьох

країнах свідчить про різноманітність підходів, зокрема впровадження автономних медіаторів і внутрішніх податкових чиновників. Наголошено на необхідності формалізації у вітчизняному законодавстві принципів незалежності, неупередженості та унеможливлення конфлікту інтересів у процесі медіації, що безпосередньо впливає на її тривалість та ефективність в податкових спорах.

Сформульовано доктринальні положення майбутнього податкового законодавства України щодо вирішення внутрішніх податкових спорів за участю медіатора. Наголошено на збереженні принципу автономії волі учасників конфлікту та можливості застосування медіації на будь-якій стадії вирішення податкового спору, враховуючи великобританський практичний досвід трактування законодавства за допомогою дискреційних повноважень при розгляді справ про оподаткування.

Функціональне призначення спільних міждержавних аудитів визначено як ефективний інструмент для запобігання міжнародним податковим спорам. Спільний аудит об'єднує країни для аудиту пов'язаних платників податків з перехресною прикордонною діяльністю. Важливою є співпраця індивідуальних аудиторських груп. Констатовано, що процедура взаємного узгодження в міжнародних податкових спорах ускладнена відсутністю міжнародного судового органу. Вирішення залежить від згоди держав, і процедура може не завжди гарантувати вирішення спору. Важливо розглядати альтернативи, такі як обов'язковий арбітраж та альтернативні методи вирішення спорів.

Запропоновано закріпити у національному податковому законодавстві України принципи впровадження альтернативного методу вирішення податкових спорів шляхом проведення процедури взаємного узгодження. Це має сприяти досягненню балансу між ефективністю імперативного міждержавного впливу на відносини оподаткування та урахуванням інтересів платників податків. Зазначені принципи включають

прозорість, право голосу платників податків у процедурі взаємного узгодження, обов'язкову співпрацю між платниками податків та компетентними органами для уникнення невинуватених затримок. Доцільно також використовувати медіацію при вирішенні податкових спорів із залученням іноземних елементів, а також ураховувати й дотримуватися рішень Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) та положень Хартії ЄС про основні права.

У контексті вирішення міжнародних податкових спорів визначено доцільність податкового арбітражу, який поділяється на два види. Перший – міждержавний арбітраж, спрямований на вирішення податкових питань між країнами. Другий – арбітраж між іноземними інвесторами та країнами-господарями, ґрунтуючись на позовах за умовами інвестиційних угод. Спільні аудити виступають агентами досягнення згоди у податкових спорах, зокрема за участі іноземних інвесторів. Розглянуто поняття «колективний аудит», який визначено як форму співпраці між податковими адміністраціями. Країни, які вирішують провести колективний аудит, повинні визначити правові межі для такої співпраці, а спільні перевірки важливі для вирішення фактичних і юридичних розбіжностей. Колективний аудит може ефективно попереджати або вирішувати спори на ранніх етапах співпраці між податковими органами, тоді як правова база для цього закріплена у податкових угодах та міжнародних конвенціях.

Ключові слова: адміністративне вирішення податкових спорів, альтернативні способи вирішення спорів, медіація, оподаткування, податковий арбітраж, податковий конфлікт, податковий спір, податок, спосіб вирішення податкового спору, судове вирішення податкових спорів.

SUMMARY

Zaverukha O. B. Theoretical and legal ambushes of the development of traditional and alternative ways of raising tax disputes. – Qualified scientific work as a manuscript.

Thesis for obtaining a doctor degree in legal sciences with a specialization in 12.00.07 «Administrative law and process; financial law; informational law». – Yaroslav Mudrii National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2024.

In the dissertation, a characterization of traditional methods of resolving tax disputes is provided, followed by a thorough comparison with alternative methods of resolving tax disputes. This is achieved by delineating their positive and negative aspects and taking into account the experience of their application in various countries worldwide. Emphasis has been placed on the fact that effective tax regulation determines the stability of the state's financial resources. Taxation relations are determined by societal self-awareness, economic development, and international cooperation. Conflicts of interest can lead to tax disputes, which are disadvantageous for both the state and taxpayers. Resolving these conflicts requires effective tax legislation capable of avoiding disputes and resolving them promptly. The growth of international economic relations has been characterized, emphasizing the relevance of studying alternative mechanisms for resolving tax disputes. It is noted that researching the empirical experience of applying these mechanisms is important at both the national and international levels, especially considering Ukraine's prospects for joining the European Union.

Through a profound analysis of domestic and foreign scientific works, the study of existing legislation, and international taxation mechanisms, problems and avenues for improving tax-legal regulation have been identified. The crucial role of the state in these relations is emphasized, where it acts not only as a tax

collector but also as a bearer of public interest and a subject responsible for their distributive efficiency. The complexity of approaches to the essence of public interests, defined by law and supported by state power, has been analyzed. It is clarified that the lack of their legal recognition leads to nominal and limited public interests. Tax relations are considered as a field of conflicts among participants, requiring centralized regulation and interaction of subjects.

The proposals for Ukrainian tax legislation reflect a theoretical-legal construct that defines the connection of interests between the state, its authorized bodies, and taxpayers. Specifically, taxes are regulated exclusively by the state, with the exclusive right of the Verkhovna Rada to establish and modify taxes, and delegated powers to the Cabinet of Ministers for regulating tax relations. Fundamental provisions include the exclusion of the possibility of a referendum on taxation and the attribution of responsibility to the state for effective and fair taxation.

In the context of the imperative method of regulating tax relations, it is stated that the state, defending its fiscal interests, influences taxpayers through normatively established rules of an administrative-regulatory nature. The fundamental difference of the imperative tax-legal method, where both parties are subordinated to the law, is emphasized due to the specific nature of tax relations.

The theoretical-legal approach to correlating the interests of state bodies in tax regulation envisages that higher state bodies determine their actions and powers in accordance with the intentions and goals of the state as the bearer of sovereignty. Tax authorities, in turn, represent the state in the field of tax regulation, and public-law relations are based on the principle of subordination among subjects, which does not exclude the unification of state bodies of different competencies and structures.

The paper defines the specificity of tax capacity of taxpayers and regulatory authorities through the prism of their interests. Individuals and legal

entities become taxpayers when there is a taxable object and the corresponding obligation to pay taxes arises. The dynamic nature of an individual's capacity is considered a key aspect of the legal status of taxpayers, which can change during their lifetime depending on factors such as age and medical indicators. Differentiation of the origin of tax capacity is proposed based on the type of taxpayer. It is established that the tax capacity of individuals may logically derive from their civil and labor capacity since individuals can exercise tax rights and obligations only under these conditions. In the case of legal entities, tax capacity is conditioned by procedural features, particularly the need for accounting to formalize the legal status of a taxpayer subject to a specific tax and acquire the corresponding capacity.

The necessity of defining the boundary between the legality of the interest itself and the legality of the means to achieve it is demonstrated. The legality of interests in tax law is assessed by considering their conformity to the norms of objective law and the use of legal methods and means. It is noted that conflicts of interest between the state and taxpayers may arise in the application of tax norms and control, and the legal interest of the taxpayer may manifest in the struggle for the fair application of tax law norms and the realization of protection for their rights and interests.

The essence of conflicts of interest in taxation, encompassing issues of tax payment and the use of collected funds, is disclosed. Resolving conflicts involves attention to the efficiency of public funds utilization and tax fairness, which can reduce the level of conflict. Dialectical regularities of the unity and opposition of contradictions in taxation are defined as an area of collision between individual and societal interests. Global trends influencing the reduction of conflict in tax relations, including the harmonization of different factors and the creation of a transparent and efficient taxation system, are also discussed.

In tax relations, conflict is considered a part of the financial-legal construct, where tax-legal norms must be harmonized with financial norms for effective public funding. Potential causes of conflict are identified, including insufficiently transparent distribution and utilization of financial flows between private and public interests, requiring a balanced approach to forming the tax system. The concept of flexibility in accommodating the diverse interests of participants in tax relations takes into account the possibility of considering the interests of the minority in ensuring the interests of the majority, allowing the deferral of tax payment under specific circumstances to achieve positive social consequences in the future.

The theoretical-legal position regarding the insufficient definition of the category "legal interest of the taxpayer" in Ukrainian tax legislation is substantiated, which may lead to the emergence of tax disputes. It is noted that the main argument for protecting the rights of the taxpayer remains the official interpretation of the concept of "legally protected interest" by the Constitutional Court. The need for amendments to tax legislation is emphasized, taking into account the positive experience of regulating similar relations by the Law of Ukraine "On Cleansing Power."

The differentiation of procedures for resolving conflicts of interest in taxation has further developed. The data obtained indicate two forms of conflict – open and hidden. The open form may involve transferring a tax dispute to the consideration of a legal body to resolve contradictions related to tax assessment and payment. In other cases, when the conflict is internal, the tax dispute is based on the socio-psychological positions of the taxpayer, influencing their emotional reaction and behavior, leading to violations of tax legislation. Both forms of dispute are a formalized way of resolving a conflict of interests, aimed at balancing state and private interests and ensuring the stability of the functioning of the state and society.

The experience of Switzerland is outlined, emphasizing the importance of local self-government in tax collection and expanding the subject of appeal in tax disputes. It is noted that the application of effective communication strategies and ensuring transparency in public spending are key means of overcoming conflict. The fundamental features of building a system for preventing and resolving tax conflicts in economically developed countries are characterized. The experience of expanding the subject of appeal in tax disputes and the system of interest compensation for taxpayers in Switzerland are also discussed.

A consolidated approach to risk distribution for non-payment of taxes in EU countries, including Greece, where the suspension of payment of 50% of the disputed tax amount is possible, provided the remaining 50% is paid to the tax administration, is summarized. The combined system of resolving tax disputes in Norway, where administrative and judicial proceedings involve third-party experts, and the introduction of the Tax Appeals Board has contributed to centralized summarization of outcomes, is highlighted. A comparative analysis of appeal procedures in Ukraine and Germany is conducted.

The implementation of Denmark's experience in resolving tax disputes in the Ukrainian system is justified due to the existence of various appellate bodies specializing in resolving various tax issues. These bodies differentiate depending on the subject of the dispute, allowing for the efficient consideration of property and income tax cases by different entities. The implementation of such an approach envisages the creation of national tax appellate bodies at the local level, which will have the authority to make decisions on various aspects of tax disputes, thereby contributing to the improvement of the quality of complaint consideration in the long term.

In the judicial system of France, a differentiated approach to dispute resolution is observed, where administrative and civil courts interact, fulfilling their tasks with distinct perspectives on their functions. Civil courts support

taxpayers' right to a fair judicial review, as stipulated in Article 6 of the European Convention on Human Rights. Conversely, administrative courts limit the application of Article 6 only to civil and criminal cases, excluding tax cases, except for comparing tax penalties with criminal ones. This position remains unchanged even with the introduction of the European Charter of Fundamental Rights in 2009. In Switzerland, the resolution of tax disputes is characterized by a three-tiered structure, where the judicial appeal of tax issues operates independently of tax authorities, and the judicial process lasts from one to two years, with decisions depending on the workload and complexity of the judicial tribunals. The system includes two levels of administrative courts preceding the Federal Supreme Court.

The structural framework of the judicial protection of taxpayers in Switzerland is revealed through appellate procedures involving cantonal appellate commissions, first-instance courts in the Canton of Geneva, and the Federal Administrative Court. Procedural aspects of participation in the judicial process related to the payment of mandatory court fees, the size of which depends on the disputed issue, are outlined. These fees can be compensated by the state in case of an absolute victory, partially paid in case of a partial victory, and become burdensome only in case of failure in the case.

The specificity of judicial appeals in Germany is established, where the resolution of tax disputes is based on a unique model of judicial influence. Judicial authorities avoid the formal issuance of decisions through efforts necessary for their formulation and the potential possibility of resolving a case without its issuance. Judges may indicate possible outcomes to the parties, facilitating agreement. In the case of a well-founded lawsuit, the court may propose changes in administrative measures, avoiding a decision, and in the case of an unfounded lawsuit, advice may be given to the taxpayer to withdraw the lawsuit. About two-

thirds of cases are terminated in this way, and a decision is not made. The average duration of case consideration is about two years.

In Norway, an important factor in choosing the path of resolving a tax dispute is the possibility of providing additional evidence. When choosing between administrative appeal and a court lawsuit, the inability to present new evidence in court is taken into account. The principles of this system are based on precedent law and can be challenging for effective use. There is also a multifaceted system of resolving tax disputes, including administrative and judicial paths, as well as other mechanisms such as ombudsman review. Decisions of tax authorities can be referred to the ombudsman, but his opinion is not mandatory, and an appeal to the ombudsman may extend the deadline for filing a lawsuit.

The wide use globally, compared to Ukrainian practice, of an alternative method of resolving tax disputes, such as mediation, is identified. This approach involves the participation of a mediator as an independent third party for extrajudicial conflict resolution, including conciliation and neutral evaluation procedures. Mediation can take place both before and after the submission of a tax declaration. Proposals for improvement and implementation of an alternative tax dispute resolution system are presented. It is noted that such a system should aim to avoid bureaucratic obstacles, consider the temporal aspect, and comply with international standards, such as OECD BEPS Action 14 and the EU Directive on dispute resolution.

The use of alternative conflict resolution has a positive impact on taxpayers, fiscal authorities, and business structures. This reduces costs associated with conflict resolution, accelerates the process compared to litigation, and increases the likelihood of reaching consensus. For citizens and businesses, this contributes to the development of the private sector, reducing expenses on settlements and conflict resolution. An analysis of mediation experience in

resolving tax conflicts has been conducted in the USA, Canada, and European countries. The use of mediation in the post-appellate stage helps parties identify disputed aspects in various countries, notably in the USA and the Netherlands. The widespread use of mediation in Canadian appellate cases demonstrates an administrative process that can be initiated by the taxpayer. Agreements reached through mediation can be appealed in tax court if the taxpayer disagrees with the proposed agreement.

Mediation is beneficial in resolving international tax disputes, capable of considering unique aspects of international relations and avoiding complex legal procedures. The diplomatic approach of mediation allows focusing on real interests during negotiations, promoting efficiency and transparency in resolution processes. Mediation can facilitate negotiations in mutual agreement procedures and limit the scope of international tax disputes. Taxpayer participation in procedures can enhance dispute resolution efficiency.

Concerning the implementation of mediation mechanisms in the field of taxation in Ukraine, it is noted that empirical experience in other countries, such as the United Kingdom, the United States, the Netherlands, Belgium, Mexico, indicates diversity in approaches. This includes autonomous mediators and internal tax officials. Emphasis is placed on the need to formalize in legislation the principles of independence, impartiality, and absence of conflicts of interest in the mediation process, directly influencing its duration and effectiveness in tax disputes.

Doctrinal provisions of future Ukrainian tax legislation regarding the resolution of internal tax disputes with the involvement of a mediator are formulated. Emphasis is placed on preserving the principle of the autonomy of the will of conflict participants and the possibility of applying mediation at any stage of tax dispute resolution, considering the British practical experience in interpreting legislation through discretionary powers in tax cases.

The functional purpose of joint international audits is defined as an effective tool for preventing international tax disputes. Joint audits bring countries together to audit related taxpayers engaged in cross-border activities. The cooperation of individual audit groups is crucial. It is stated that the procedure of mutual agreement in international tax disputes is complicated by the absence of an international judicial body. The resolution depends on the agreement of states, and the procedure may not always guarantee dispute resolution. It is important to consider alternatives, such as mandatory arbitration and alternative dispute resolution methods.

It is proposed to codify in the national tax legislation of Ukraine the principles of implementing an alternative method of resolving tax disputes through mutual agreement. This is intended to strike a balance between the effectiveness of imperative intergovernmental influence on tax relations and the consideration of taxpayer interests. These principles include transparency, the right of taxpayers to vote in the mutual agreement procedure, mandatory cooperation between taxpayers and competent authorities to avoid unwarranted delays. It is also suggested to use mediation in resolving tax disputes involving foreign elements and to consider and adhere to the decisions of the European Court of Human Rights (ECtHR) and the provisions of the EU Charter of Fundamental Rights.

Key words: *administrative resolution of tax disputes, alternative dispute resolution methods, mediation, taxation, tax arbitration, tax conflict, tax dispute, tax, method of resolving tax disputes, judicial resolution of tax disputes.*

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації

Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

1. Заверуха О. Б. Суб'єктивні публічні права як об'єкт судового захисту. *Право України*. 2004. № 4. С. 49 – 52.
2. Заверуха О. Б. Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації. *Право України*. 2020. № 4. С. 21–31. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s1/
3. Заверуха О. Б. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. *Збірник наукових праць. Актуальні проблеми правознавства*. 2021. №4/(28). С. 44 – 52. URL: <http://app.wunu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/4-2021.pdf>
4. Заверуха О. Б. Правові доктрини у податкових спорах: особливості, мета та завдання. *Право України*. 2023. № 7. С. 142–151. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2023_7/pravo_2023_7-s10/
5. Заверуха О. Б. Альтернативне вирішення податкових спорів у США: досвід застосування та можливість упровадження в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. Вип. 6. С. 93–98. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2022/6/16.pdf>
6. Заверуха О. Б. Перспективи впровадження в Україні іноземних практик вирішення податкових конфліктів альтернативними методами. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2022. № 4 (78). С. 194–200. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2022/29.pdf

7. Заверуха О. Б. Диференціація публічних інтересів під час реалізації податкових відносин. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 102–109. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v2_2023/13.pdf

8. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57–63. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/317/303>

9. Заверуха О. Б. Відображення законних інтересів платників податків у їх правах: теоретичний та практичний аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 7. С. 74–77. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2023/15.pdf

10. Заверуха О. Б. Складники правового статусу платників податків у контексті забезпечення реалізації їхніх законних інтересів. *Правова позиція*. 2023. № 2 (39). С. 15–19. URL: <https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2023/2/3.pdf>

11. Заверуха О. Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин: теоретико-правовий аспект. *Нове українське право*. 2023. № 3. С. 81–87. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/486/437>

12. Заверуха О. Б. Конфліктність податкових відносин: причини та шляхи подолання. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2023. № 1. С. 113–118. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2023/1/20.pdf>

13. Заверуха О. Б. Причини виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. № 29. С. 301–308. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/29/36.pdf>

14. Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2(50). С. 46–53. URL: <https://www.publichne-pravo.com.ua/files/50/5.pdf>

15. Заверуха О. Б. Правова природа медіації та практика її застосування при вирішенні податкових спорів. *Law. State. Technology*. 2023. № 2. С. 3–10. URL: <https://journals.politehnica.dp.ua/index.php/lst/article/view/286>

16. Заверуха О. Б. Застосування медіації при вирішенні податкових спорів: досвід країн центральної та північної Європи. *Правові новели*. 2023. № 20. С. 87–92. URL: <http://legalnovels.in.ua/archive>

Статті в зарубіжних наукових виданнях:

17. Stefanchuk M., Teremetskyi V., Muzyka A., Cherniak O., Yuzkov L., Sloma V., Moskaliuk N., Zaverukha O. Bringing a state to civil liability within legal relations of property restitution. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* (Print ISSN: 1544-0036; Online ISSN: 1544-0044). Review Article. 2021. Vol: 24 Issue: 1S. URL: <https://www.abacademies.org/articles/bringing-a-state-to-civil-liability-with-in-legal-relations-of-property-restitution.pdf>

18. Заверуха О. Б. Актуальні напрямки розвитку медіаторних механізмів: досвід США та Великої Британії. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 237-242. URL: <https://www.kelmczasopisma.com/viewpdf/10279>

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

19. Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A comparison of tax compliance tools in Ukraine with select european countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63. № 10. Scopus URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/comparison-tax-compliance-tools-ukraine-select-european-countries>

20. Alla Sotska, Nataliia Pavlovska, Oleg Zaverukha. Legal responsibility for violations of the social and economic rights of persons with disabilities. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2023. Vol. 9. No. 3. P. 185-193. WebOfScience URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/2144>

21. Puyda, R. & Zaverukha, O. Tax Register of Drohobych Povit in 1511 as a Historical Source. *Skhidnoievropeyskyi istorychnyi visnyk* [East European Historical Bulletin], 2023. № 28. P. 20-28. doi: 10.24919/2519-058X.28.287555.

Scopus. URL: <http://eehb.dspu.edu.ua/article/view/287555> DOI: <https://doi.org/10.24919/2519-058X.28.287555>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

22. Заверуха О. Б. Особливості адміністративного процесу як засобу забезпечення процедури розгляду спору в адміністративному суді. *Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції* : зб. матеріалів наук.-практ. конф., м. Київ, 14-15 лютого 2003 р. Київ : Київський регіональний центр Академії правових наук України, 2003. С. 87–89.

23. Заверуха О. Б. Окремі аспекти регулювання податкового кредиту. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 5 жовтня 2016 р. Київ : Асоціація фінансового права України. 2016. С. 89–93.

24. Заверуха О. Б. Емпіричний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів у світі як маркер можливості запровадження медіації в Україні. *Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2017. С. 73–76.

25. Заверуха О. Б. Потенційні можливості запровадження медіації у податкових відносинах: компаративний аспект. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2018. С. 290–292.

26. Заверуха О. Б. Теоретичні та практичні аспекти захисту учасників податкових відносин на сучасному розвитку податкового регулювання. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : зб. ст., допов. та тез учасників міжнар. наук.-практ.

конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 66–70.

27. Заверуха О. Б. Європейський досвід застосування медіації у сфері оподаткування. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни : сучасні погляди на розмежування та інтеграцію)* : за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2020. С. 37–45.

28. Заверуха О. Б. Спори щодо встановлення результатів на проміжних виборах народних депутатів України. *Захист виборчих прав адміністративними судами в Україні* : зб. тез доповідей IV Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики», м. Київ, 1–2 липня 2021 р. Київ : «Ваїте», 2021. С. 189–193.

29. Заверуха О. Б. Еволюція підходів щодо застосування адміністративними судами строків звернення до суду в податкових спорах, у яких було використано процедуру досудового врегулювання спору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики*: зб. тез доповідей V міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 4-5 липня 2022 р. Київ : «Ваїте», 2022. С. 91–94.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА ПІДСТАВИ ЇХ ВИНИКНЕННЯ.....	19
1.1. Категорія «інтерес» у податкових відносинах.....	19
1.1.1. Публічний та приватний інтерес учасників податкових відносин	19
1.1.2. Співвідношення категорій «інтерес» та «права» учасників податкових відносин.....	45
1.1.3. Нормативна формалізація інтересів учасників податкових відносин	64
1.2. Співвідношення податкового спору та податкового конфлікту	89
1.2.1. Юридична природа правового конфлікту та причини його виникнення	89
1.2.2. Динаміка розвитку конфлікту між учасниками податкових правовідносин.....	96
1.2.3. Трансформація податкового конфлікту у податковий спір....	105
Висновки до розділу 1.....	111
РОЗДІЛ 2 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАДИЦІЙНИХ ШЛЯХІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ	122
2.1. Адміністративне вирішення податкових спорів.....	122
2.1.1. Основи адміністративного способу вирішення податкових спорів в Україні	122
2.1.2. Концептуальні засади адміністративного оскарження: компаративний аспект	127
2.1.3. Динаміка реалізації процедур адміністративного оскарження рішень та дій контролюючих органів у різних країнах світу	132
2.2. Судове вирішення податкових спорів	145
2.2.1. Основи судового способу вирішення податкових спорів в Україні.....	145

2.2.2. Судове вирішення податкового спору: досвід розвинених країн світу	153
Висновки до розділу 2	191
РОЗДІЛ 3. АЛЬТЕРНАТИВНІ СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: КОМПАРАТИВНИЙ АСПЕКТ	204
3.1. Медіація як найбільш дієвий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів	204
3.1.1. Правова природа медіації.....	204
3.1.2. Досвід застосування медіації при вирішенні внутрішніх податкових спорів	211
3.1.3. Використання медіації при вирішенні міжнародних податкових спорів	213
3.2. Інші види альтернативного вирішення податкових спорів	231
3.2.1. Застосування процедур взаємного узгодження	231
3.2.2. Застосування податкового арбітражу	234
3.2.3. Податковий компроміс та податкова амністія	242
3.2.4. Податковий омбудсмен	247
3.2.5. Емпіричний досвід застосування альтернативних методів вирішення податкових спорів.....	248
Висновки до розділу 3	261
ВИСНОВКИ	274
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	288
ДОДАТОК	324

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Належна реалізація правового регулювання сплати податків і зборів у будь-якій державі є запорукою сталого формування фондів публічних коштів, що становлять фінансову основу функціонування держави. Відносини щодо оподаткування при цьому суттєвим чином залежать від правової самосвідомості суспільства, економічних зв'язків, еволюційного розвитку форм та способів господарської діяльності, міжнародного співробітництва, а також цілої низки інших чинників, які прямо або опосередковано впливають на усіх учасників податкових відносин. Однак, незмінними при цьому залишаються вектори інтересів платників податків та держави. Діяльність перших спрямована на досягнення насамперед власного приватного інтересу, тоді як інтереси держави мають публічний або суспільний характер.

Окреслена ситуація уможливорює конфлікти інтересів між учасниками податкових відносин і вони можуть переростати у податкові спори. Такий розвиток подій не несе позитивних наслідків ані для держави, ані для платників податків через втрати у часі, необхідні для вирішення спірного питання, та економічні збитки обох сторін. Розвиток податкового законодавства в Україні у даному контексті має йти у напрямку формування конструкцій, здатних у найефективніший спосіб долати розбіжності позицій сторін податкових відносин при виникненні податкових спорів, у найкоротші терміни їх вирішувати, а також у перспективі – надійно передбачати можливі спірні ситуації і долати конфронтацію ще до формалізації податкових спорів.

З огляду на динамічний розвиток міждержавних відносин у сфері оподаткування, питання вирішення податкових спорів і запобігання їх виникненню вже давно вийшло за межі національного податкового

врегулювання. Вказане призвело до появи нових альтернативних способів та механізмів вирішення податкових спорів. Така ситуація обумовлює необхідність та потребу у вивченні емпіричного досвіду застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів як на рівні національних законодавств країн, де їх успішно впроваджено, так і на міждержавному рівні з урахуванням напрацювань міжнародних організацій, нормативних документів міжнародного характеру, міждержавних двосторонніх та багатосторонніх договорів. Саме ці фактори актуалізують необхідність проведення комплексного дослідження теоретико-правових засад співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів, що є особливо на часі у контексті рішення Європейської Ради від 23 червня 2022 року щодо надання Україні статусу країни-кандидата на входження до Європейського Союзу

Наукове та теоретичне підґрунтя цього дослідження становлять наукові праці відомих учених у сфері фінансового та податкового права, економічної теорії, конфліктології тощо. Це зокрема такі, як: Ю. П. Битяк, В. А. Бортняк, З. М. Будько, В. А. Вдовічен, О. М. Вінник, Л. К. Воронова, Ж. П. Гоеде, О. О. Головашевич, Н. В. Гребенюк, Н. В. Губерська, Д. П. Дорошенко, О. М. Дуванський, П. М. Дуравкін, Г. Єллінек, М. В. Жернаков, Є. В. Лакушева, Л. М. Касьяненко, Н. Ж. Ковачевич, Т. О. Коломоєць, А. Т. Комзюк, О. А. Куций, М. П. Кучерявенко, О. Е. Лейст, П. С. Лютіков, М. В. Макарейко, Н. Є. Маринчак, Т. О. Мацелик, О. Мельничук, К. Менкель-Медоу, Г. Муїй, К. Перроу, П. Пістоне, Н. Ю. Пришва, А. В. Сліденко, О. В. Солдатенко, С. Уайтхед, Д. Хаут, В. Хенсен та інші.

Разом з тим у дисертації використано напрацювання фахівців у сферах філософії, загальної теорії держави та права, логіки, конституційного, адміністративного права та інших галузевих правових наук. Як результат глибокого аналізу теоретичних положень та емпіричного досвіду

застосування різноманітних механізмів вирішення податкових спорів і конструкцій запобіжно-профілактичного характеру, судової практики судів різних рівнів та спеціалізації, обґрунтовано низку висновків та пропозицій, що виносяться на захист, а також запропоновано напрямки подальшого розвитку науки податкового права.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконана відповідно до цільової комплексної програми Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Тему дисертації було затверджено вченою радою Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 17 листопада 2023 р.). Виконане дослідження відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26. 03. 2021 р. № 12-21, та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Мета та задачі дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає у наданні характеристики традиційних способів вирішення податкових спорів і ґрунтовному порівнянні із альтернативними способами вирішення податкових спорів шляхом виокремлення їх позитивних і негативних особливостей, а також формулювання актуальних і практично значущих пропозицій, спрямованих на перспективне вдосконалення національних податково-правових важелів та їх гармонізацію з існуючими міжнародними механізмами в частині узгодження позицій учасників податкових відносин.

Для досягнення цієї мети в роботі вирішено такі *завдання*:

- охарактеризовано місце і роль держави у відносинах оподаткування, спрямованість її фіскальних інтересів та взаємозв'язок між інтересами учасників цих відносин і їх податково-правовим статусом;
- визначено співвідношення категорій «інтерес» та «законний інтерес» і встановити кореляційні зв'язки між самими інтересами та способами їх досягнення;
- комплексно охарактеризовано конфліктність інтересів у сфері оподаткування та суміжних сферах публічної фінансової діяльності;
- окреслено сучасні світові тенденції щодо зменшення конфліктності податкових відносин у податкових відносинах та ключові засади формування механізмів запобігання виникненню податкових конфліктів;
- охарактеризовано суб'єктний склад учасників відносин при вирішенні податкових спорів із урахуванням емпіричного досвіду країн Європи;
- проведено компаративне порівняння правового регулювання та реалізації процедур адміністративного вирішення податкових спорів в Україні та інших країнах світу;
- виявлено спільні та відмінні ознаки правового регулювання та застосування процедур судового вирішення податкових спорів в Україні та інших країнах світу;
- розкрито значення медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів, виокремлено переваги та недоліки цього способу вирішення спорів у сфері оподаткування;
- визначено функціональне призначення спільних міждержавних аудитів як способу досягнення згоди у спорах у сфері оподаткування з іноземним компонентом;
- охарактеризовано процедуру взаємного узгодження при вирішенні спірних ситуацій у сфері оподаткування міжнародного масштабу;

- окреслено переваги та ефективність застосування медіації при вирішенні міжнародних податкових спорів;
- виокремлено характерні ознаки податкового арбітражу, обґрунтовано доцільність його застосування та класифіковано різновиди цього способу вирішення податкових спорів;
- охарактеризовано механізм колективного аудиту, визначено його процеси та сфери застосування залежно від етапу розвитку деліктних відносин між учасниками податкових відносин.

Об'єкт дослідження становить сукупність суспільних відносин, що виникають під час вирішення податкових спорів традиційними і альтернативними способами.

Предметом дослідження є теоретико-правові засади співвідношення традиційних та альтернативних способів вирішення податкових спорів.

Методи дослідження. Для проведення цього наукового дослідження комплексного характеру з метою досягнення об'єктивного наукового результату та формулювання положень наукової новизни і висновків застосовано низку загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Одним з основних методів при здійсненні наукового пошуку був *діалектичний* метод, завдяки якому всебічно досліджено структуру податкових правовідносин, природу та вектор спрямованості інтересів їх учасників, що дало змогу виділити стадії виникнення та причини розвитку конфліктних ситуацій у сфері оподаткування, а також розкрити сучасний стан досліджуваного предмета (підрозділи 1.1, 1.2). При застосуванні методу *історично-правового аналізу* розкрито динаміку розвитку традиційних та факультативних способів вирішення податкових спорів як на території України, так і за її межами, а також розкрито еволюційні погляди на перспективи розроблення та впровадження альтернативних способів урегулювання податкових спорів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2). *Системно-структурний* метод застосовано для окреслення системи

способів розв'язання спірних ситуацій між платниками податків і контролюючими органами (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1, 3.2), а *функціональний метод* було використано під час виявлення внутрішньо-системних, міжсистемних і зовнішньо-системних зв'язків між суб'єктами, які сприяють вирішенню таких конфліктів або безпосередньо їх вирішують (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). *Формально-логічний* метод було обрано у процесі вивчення емпіричного досвіду країн із впровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, що дало змогу провести їх класифікацію та окреслити можливі шляхи їх запровадження в Україні з метою поповнення податково-правового інструментарію із розв'язання податкових спорів, а також здійснити правовий аналіз судової практики та показника ефективності податкового законодавства (підрозділи 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). Метод *компаративістики* дав можливість виявити особливості застосування окремих способів вирішення податкових спорів усередині країн, де вони використовуються, та на межі національного і наднаціонального регулювання і порівняти процедурні аспекти вирішення конфліктів між учасниками податкових відносин, які існують і в Україні, і в інших країнах світу (підрозділ 2.1, 2.2, 3.1, 3.2). У роботі також було застосовано інші методи наукового пізнання.

Нормативну основу роботи становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань вирішення податкових спорів. Для розроблення пропозицій з удосконалення механізмів вирішення податкових спорів в Україні проаналізовано досвід таких держав, як Австрія, Бельгія, Велика Британія, Голландія, Греція, Данія, Індія, Італія, Канада, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Сполучені Штати Америки, Федеративна Республіка Німеччини, Франція, Швейцарія та інші. Також у ході дослідження було використано положення міжнародних актів та документів Організації

економічного співробітництва та Організації Об'єднаних Націй (ОЕСР та ООН відповідно).

Емпіричну базу дослідження склали статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень України та з офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Конституційного Суду України, Європейського суду з прав людини, звітів ОЕСР та ООН, звітів та методичних рекомендацій контролюючих органів країн Європейського Союзу, рішень національних судів та звітів урядів інших країн тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першою у національній доктрині податкового права комплексною теоретико-правовою роботою, у якій на підставі теоретичного осмислення наукових праць, поглибленого аналізу законодавства України та інших держав світу, практики його застосування, положень міждержавних та міжнародних актів, інших документів міжнародних організацій надано характеристику традиційних способів вирішення податкових спорів, а також здійснено ґрунтовне порівняння традиційних способів вирішення податкових спорів із альтернативними способами. Новизна поданого на захист рукопису реалізується у таких науково-теоретичних положеннях, висновках і пропозиціях:

уперше:

- феномен конфліктності у податкових відносинах розглянуто як масштабну за обсягом складову фінансово-правової конструкції, у межах якої податково-правові норми, що регулюють справляння податків та зборів, мають бути узгоджені з нормами, що визначають фінансування публічних витрат і використання накопичених коштів для фінансування завдань та функцій держави. У цьому контексті конфліктність виникає у зв'язку з рухом коштів від приватних суб'єктів до публічних суб'єктів, коли платники податків спрямовують свої ресурси на фінансування публічних

потреб, в той час як публічні суб'єкти зобов'язані забезпечувати належне використання цих коштів для задоволення інтересів громадян, таких як освіта, медицина та інші, і тому конфліктність у податкових відносинах виникає у зв'язку з неналежним розподілом та використанням грошових потоків між приватними й публічними інтересами. Це вимагає збалансованого підходу до формування податкової системи й ефективного використання публічних коштів для забезпечення справедливості та соціального розвитку;

- сформовано концепцію гнучкості зв'язків різноспрямованих інтересів учасників податкових відносин, що полягає у можливості врахування інтересів меншості при забезпеченні інтересів більшості, коли необхідність сплати податку невід'ємно пов'язана з інтересами держави, суспільства та інших сторін, але процедури їх досягнення можуть передбачати відкладення сплати податку за певних обставин для забезпечення досягнення позитивних суспільних наслідків у майбутньому (можна домагатися виконання податкових зобов'язань за будь-яку ціну, навіть доходючи до процедури банкрутства, але можна також надати можливість підприємству реструктурувати свій податковий борг, допомогти йому подолати економічні труднощі і стабільно сплачувати податки та збори, щоб не втратити перспективного платника);

- запропоновано теоретико-правову конструкцію, що комплексно відображає зв'язок інтересів держави, уповноважених органів державної влади та платників податків із правами, обов'язками і обмежувальними факторами, та характеризується такими принциповими положеннями: а) податки є ознакою державності та регулюються виключно державою; б) в Україні Верховна Рада має виключні повноваження щодо встановлення та зміни податків і зборів, як це передбачено Конституцією; в) Кабінет Міністрів України має делеговані повноваження щодо регулювання податкових відносин; г) існує виняток із загального правила вираження суспільного інтересу (через проведення референдуму) у сфері

оподаткування через пряму конституційну заборону проведення референдуму з питань податків, бюджету та амністії; д) суспільство делегує державі реалізацію свого інтересу щодо регулювання податкових відносин і не втручається у цю сферу безпосередньо, а лише опосередковано; е) така система покладає відповідальність на державу за ефективне та справедливе оподаткування, забезпечуючи баланс між державним і суспільним інтересами, а сама держава повинна забезпечити прозорість та відкритість у встановленні податків і зборів та у використанні зібраних коштів для задоволення загальносуспільних потреб;

- обґрунтовано доцільність запровадження в Україні позитивного досвіду вирішення податкових спорів у Данії, де існують різні апеляційні органи, що спеціалізуються на вирішенні різних податкових питань та спорів, які диференціюються за предметом спору, а тому у різний спосіб та різними суб'єктами розглядаються спори з приводу майнового і прибуткового оподаткування. Цей підхід передбачає існування національних податкових апеляційних органів, призначених для вирішення податкових спорів на місцевому рівні, які матимуть повноваження приймати рішення щодо різних видів податкових спорів. Вказане у довгостроковій перспективі значно підвищить якість та оперативність розгляду відповідних скарг;

- запропоновано закріпити у податковому законодавстві України певні принципи застосування альтернативного способу вирішення податкових спорів шляхом досягнення балансу між ефективністю імперативного державного впливу на відносини оподаткування та врахуванням інтересів платників податків, серед яких: а) прозорість; б) право участі платників податків у процедурі взаємного узгодження; в) обов'язкова співпраця платників податків та компетентних органів державної влади для уникнення невинуватених затримок у вирішенні спорів; г) застосування медіації при вирішенні податкових спорів з іноземним компонентом; д) врахування та дотримання медіатором рішень

Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) та положень Хартії основних прав Європейського Союзу;

удосконалено:

- теоретико-правовий підхід щодо кореляції інтересів державних органів та їх повноважень у сфері податкового регулювання, коли вищі державні органи законодавчої та виконавчої гілок влади як публічні структури визначають свої дії і повноваження залежно від намірів і мети держави, що має відображати потреби носія суверенітету, тоді як контролюючі (податкові) органи лише представляють державу в сфері податкового регулювання. У цьому контексті важливим фактором є публічно-правові відносини, які ґрунтуються на принципі субординації, який між такими органами державної влади побудований на їх взаємозв'язку, що сприяє формуванню комплексних суб'єктів права у межах єдиної інституції державної влади;

- пропозиції щодо диференціації уявлень про походження податкової дієздатності залежно від типу платника податку, коли логічним і застосовним видається походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності фізичних осіб. Зазвичай фізична особа може реалізовувати свої податкові права та обов'язки тільки тоді, коли вона вже має цивільну та трудову дієздатність (наприклад, фізична особа може стати платником податків на підставі своєї діяльності як підприємець або за результатами отриманого від праці доходу), у той час як податкова дієздатність юридичних осіб має свою специфіку, обумовлену певними процедурними особливостями (юридичні особи можуть сплачувати різні податки, пов'язані з їхньою діяльністю, що передбачає додаткову постановку їх на облік для формалізації правового статусу такого платника податку і набуття ним відповідної дієздатності);

- позицію щодо впровадження механізмів медіації у сфері оподаткування в Україні із урахуванням емпіричного досвіду її застосування у таких країнах, як Сполучене Королівство, Сполучені Штати

Америци, Нідерланди, Бельгія, Мексика, який свідчить про різноманітність підходів до того, наскільки самостійно від контролюючого (податкового) органу діє медіатор (моделі, коли медіатор є повністю автономним суб'єктом, або моделі із застосуванням «внутрішнього» посередника, коли ним виступає податковий чиновник), та обов'язкової формалізації у нормах чинного законодавства принципів незалежності, неупередженості та відсутності конфлікту інтересів в різних аспектах процесу проведення медіації, що прямо впливає на її тривалість та ефективність у податкових спорах;

- теоретико-правову позицію щодо недостатньої визначеності категорії «законний інтерес платника податків» у податковому законодавстві України та пов'язаною із цим проблематикою виникнення податкових спорів під час порушення і захисту порушених інтересів платника, де основним аргументом доведення правоти останнього залишається надане Конституційним Судом України офіційне тлумачення поняття «охоронюваного законом інтересу» (прагнення до користування конкретними благами та задоволенням індивідуальних і колективних потреб, що не суперечать законам України та загальним правовим засадам). Подібна конструкція спирається на застосування правила юридичної значимості (коли відмовляють у задоволенні вимог платника податків до суду з мотиву, що спірне діяння або рішення не змінює або не припиняє його суб'єктивні права та не має для нього нових юридичних наслідків, не вирішує всіх проблем у розв'язанні податкових спорів), що є необхідним з точки зору захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи, та обумовлює потребу внесення змін до податкового законодавства з урахуванням позитивного емпіричного досвіду врегулювання схожих за змістом відносин в інших галузях права;

набули подальшого розвитку:

- уявлення щодо суворості імперативного методу регулювання податкових відносин, у межах якого владна сторона (держава в особі

уповноважених органів), переслідуючи власні фіскальні економічні інтереси, впливає на поведінку підлеглої сторони (платників податків) через комплекс нормативно встановлених правил поведінки, які мають адміністративно-розпорядчий характер, але опосередковані при цьому майновими відносинами, що свідчить про принципову відмінність в обсязі імперативності податково-правового методу регулювання, яка полягає в специфічній природі податкових відносин, у межах реалізації яких відбувається підпорядкування обох сторін закону;

- диференціація процедур вирішення конфлікту інтересів у сфері оподаткування за формою та причинами виникнення конфлікту. У разі відкритої форми конфлікту податковий спір може бути переданий на розгляд уповноваженого юридичного органу, який розглядає суперечності, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, а також правами, обов'язками та умовами їх виконання, а вирішення такого спору ґрунтується на правовій оцінці дій учасників та перевірці законності їхніх дій у межах податкових правовідносин (часто – оскарження платниками податків податкових вимог та рішень майнового характеру). Прихована форма конфлікту може включати внутрішній конфлікт, який виникає із соціально-психологічної позиції платника податків та проявляється через емоційні реакції та поведінкові прояви, спричинені небажанням повної або часткової сплати податку, які призводять до порушення податкового законодавства (особистісні погляди платників податків, деформація суспільних потреб, інтересів та ціннісних орієнтацій). Обидва типи спорів є формалізованим способом вирішення конфлікту інтересів, метою яких є створити баланс між державними та приватними інтересами. При цьому, вони забезпечують захист і відновлення порушених прав, вирішення юридичних конфліктів між контролюючим органом та платником податків, реалізацію правової норми і розгляд спору уповноваженим органом державної влади для забезпечення стабільності функціонування держави і суспільства;

- пропозиції вдосконалити та впровадити у податкове законодавство України альтернативну систему вирішення спорів, що повинна, по-перше, мати на меті уникнення бюрократичних перепон у реалізації учасниками податкових відносин процедур оскарження; по-друге, передбачати створення нових процедурних правил із обов'язковим урахуванням темпорального аспекту у контексті ефективності вирішення спорів; по-третє, мати узгодження процедур альтернативного вирішення спорів із положеннями Заходу 14 BEPS та профільної Директиви ЄС про вирішення спорів 2017 року; по-четверте, передбачати синхронізацію та гармонізацію з принципами (міжнародного) податкового права;

- доктринальні положення перспективного податкового законодавства України у разі впровадження альтернативного способу вирішення внутрішніх податкових спорів із застосуванням медіатора: а) медіатор допомагає сторонам у спілкуванні і не приймає рішення замість них; б) збереження принципу автономії волі учасників конфлікту; в) забезпечення можливості переважного застосування медіації до початку судового оскарження; г) закріплення можливості ініціювати процедуру медіації на будь-якій стадії вирішення податкового спору;

- пропозиції щодо імплементації при впровадженні медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів унікального практичного досвіду їх вирішення у Великій Британії, де існує специфічний механізм надання дискреційних повноважень при розгляді справ про оподаткування, який до того ж передбачає можливість трактування законодавства у широких межах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що положення й висновки дисертації можуть бути використані у:

– *науково-дослідній сфері* – для подальшого вивчення порушеної проблеми, розвитку механізмів традиційного та альтернативного вирішення податкових спорів;

– *правотворчій діяльності* – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства відповідно до наданих пропозицій;

– *правозастосовній діяльності* – у діяльності органів Державної податкової служби України.

– *навчальному процесі* – під час викладання навчальної дисципліни «Податкове право», для підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, а також під час підготовки студентами наукових робіт.

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження, його основні висновки й рекомендації оприлюднені на таких 8 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Адміністративна реформа в Україні: шлях до європейської інтеграції» (м. Київ, 14–15 лютого 2003 р); «Вороновські читання : Фінансове право – сучасний стан та перспективи» (м. Київ, 5 жовтня 2016 р); «Вороновські читання : Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин» (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р); «Вороновські читання : Єдність адміністративних та фінансових процедур» (м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р); «Вороновські читання : Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування» (м. Ірпінь, 4–5 жовтня 2019 р); «Вороновські читання : Фінансово-правові дисципліни – сучасні погляди на розмежування та інтеграцію» (м. Харків, 5–6 жовтня 2020 р); «Захист виборчих прав адміністративними судами в Україні: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 1–2 липня 2021 р); «Податкові спори в адміністративному судочинстві: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики» (м. Київ, 4–5 липня 2022 р).

Структура та обсяг дисертації зумовлені предметом, метою і завданнями наукової роботи, а також потребою послідовного та ґрунтовного

розкриття та висвітлення усіх питань досліджуваної тематики. Дисертаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, що містять 6 підрозділів, поділених на 19 параграфів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 352 сторінки, обсяг основного тексту складає 285 сторінок, список використаної літератури налічує 320 джерел та займає 35 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ СПОРІВ ТА ПІДСТАВИ ЇХ ВИНИКНЕННЯ

1.1. Категорія «інтерес» у податкових відносинах

1.1.1. Публічний та приватний інтерес учасників податкових відносин

Виключення об'єктивної складової з інтересу у ході розв'язання податкових спорів може виглядати непрактично, оскільки публічні інтереси держави та суспільства фактично є неодмінною передумовою їхнього існування. Проте це не означає, що публічний інтерес є винятково об'єктивною категорією. Навіть з огляду на те, що концепції, котрі позиціонують інтерес виключно як об'єктивне явище, зустрічаються у науковій літературі, таке розуміння є неповним. Прихильники об'єктивної концепції розглядають інтерес як явище, незалежне від свідомості людей. Наприклад, К. Р. Мегрелідзе стверджував, що інтереси формуються незалежно від волі та бажань індивідів [78, с. 368], та що інтерес – це явище, пов'язане лише з буттям предмета і не редуковане до свідомості та волі. Однак навіть за суспільного інтересу його формування необхідно розглядати у контексті вольових дій індивідів. Тож неправильно обмежувати виникнення інтересів суспільства, держави чи інших суб'єктів при розгляді податкових спорів виключно об'єктивними, не залежними від волі людей чинниками.

У межах дослідження податкових відносин виникає проблема невизначеності термінології, зокрема у розумінні та використанні терміна "інтерес" у законодавстві. Часто стикаємося з нерозумінням намірів законодавця і категорії "інтереси". Часом інтереси плутають із суб'єктивними правами або протиставляються їм через розділовий

сполучник "або". Це призводить до невідповідностей і незрозумілості в правових конструкціях, а отже, свідчить про недостатню ефективність правового регулювання. Навіть у Законі "Про запобігання корупції" термін "інтерес" тлумачиться неоднозначно, хоча він має важливе значення для кваліфікації корупційних порушень [127]. Неоднакове використання фрази "законні інтереси" у різних документах не розкриває їхню сутність і часто залишається без встановленого правового значення. Законодавець часто застосуванню цього терміна надає невиразний зміст, а іноді взагалі уникає його використання, хоча визнання його є очевидним.

Особливо важливим є визначення поняття "інтерес платника податків" для захисту прав останнього шляхом звернення до адміністративного суду. Адміністративне судочинство спрямоване на справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення спорів у галузі публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав та інтересів фізичних і юридичних осіб від порушень [57]. Таким чином, інтерес стає об'єктом судового захисту, а визначення й розмежування інтересів платників податків від суміжних понять є необхідною умовою цього захисту.

В аналізі різних наукових підходів виявляється різноманітність розуміння законного інтересу, що породжує певні конфлікти. Наприклад, деякі вчені, такі як Р. Ієринг, розглядають інтерес як внутрішню сутність суб'єктивного права і стверджують, що суб'єктивне право захищене юридичним інтересом [256, с. 78]. За цим підходом, інтереси не функціонують незалежно, а входять до сфери суб'єктивного права. Водночас наголошується, що інтереси можуть бути легітимними чи нелегітимними залежно від відповідності їх регулюванню.

Деякі економічні теоретики не розглядають інтереси платників податків як окремий компонент їх правового статусу. Згідно з їхнім підходом, правове втілення інтересу можливе лише через надання платнику

конкретних юридичних прав [163, с. 10, 11]. Цей підхід, попри надання суб'єктивного права платнику для реалізації його інтересу, містить внутрішні суперечності, позаяк в одному випадку інтерес пов'язується із суб'єктивним правом, а в іншому – з загальним правом чи концепцією права. Відмінності у підходах викликають невизначеність і суперечності у розумінні законного інтересу. Для розв'язання цих проблем слід провести подальше дослідження й уточнити взаємозв'язок між інтересами та суб'єктивними правами платників податків.

О. М. Вінник наголошує на різнобічній ролі інтересу в правовідносинах, вказуючи на його спонукальну функцію у встановленні правових норм та наданні суб'єктам конкретних прав і обов'язків, зазначає, що відсутність інтересу ускладнює реалізацію прав та обов'язків, порушуючи застосування правових норм. Він переконує також, що включення інтересів учасників правових відносин у нормативно-правові акти визначає ефективність і авторитет норм [18, с. 56]. А. В. Сліденко вирізняє дві форми опосередкування інтересу: суб'єктивні права та законні інтереси і вказує, що законні інтереси відіграють особливу роль як правовий інструмент, що відображає інтереси осіб і міру їх опосередкування визначеною та гарантованою державою формою [145, с. 17-21]. Варто відмітити, що інтерес суб'єкта правовідносин може еволюціонувати у законний інтерес чи суб'єктивне право залежно від ступеня його опосередкування правовими механізмами. У контексті податкового права інтерес мобілізує до формування податково-правових норм, визначення прав та обов'язків суб'єктів податкового права, а також їх реалізації та використання. Автор стверджує, що інтереси в податковому праві відіграють ключову роль у формуванні, дотриманні та взаємодії між учасниками цих правовідносин. Висуває тезу, що розуміння та врахування інтересів є суттєвим аспектом у праві, зокрема в податковому, оскільки вони визначають правові норми,

надають права й обов'язки суб'єктам правових відносин і впливають на їх виконання та застосування.

Інтереси у податковому праві грають важливу роль у формуванні норм, їх виконанні та взаємовідносинах між суб'єктами цих правовідносин. Таким чином, розуміння і врахування інтересів є важливим елементом у праві, зокрема податковому. Інтереси спонукають до встановлення правових норм і надання прав та обов'язків суб'єктам правових відносин, а також впливають на їх виконання і застосування.

В. А. Вдовічен убачає, що учасники податкових відносин націлені на задоволення своїх потреб, гарантування захисту прав і виконання обов'язків, установлених Конституцією та податковим законодавством; говорить про "податково-правовий інтерес відповідного суб'єкта", що виникає у платника податків або держави [12, с. 51]. Аналогічний погляд відстоює С. О. Бондаренко, стверджуючи, що інтереси платників податків у сфері оподаткування проявляються через їх суб'єктивні права та взаємодію з іншими учасниками податкових правовідносин щодо сплати податків. Інтерес передує правам і обов'язкам і, незалежно від того, чи закріплені вони в законодавстві, чи мають правовий захист держави, він є передумовою для набуття правової форми й відображається у відповідних правах та обов'язках [6, с. 17]. Обидва автори підкреслюють, що інтерес є нестійким індивідуальним явищем, складним для аналізу з точки зору змісту права у суб'єктивному розумінні. Інтерес виступає причиною набуття суб'єктивних прав і стимулом до їх реалізації [145, с. 17-21]. Однак інтерес, у прямому його розумінні, не є правом; його опосередкування відбувається через норми права шляхом визначення суб'єктивних прав учасників податкових правовідносин. Значення законного інтересу платника податків у цьому підході виявляється його суб'єктивним правом.

Існує немало поглядів на роль інтересу у праві, і вони відрізняються залежно від підходу. Одні автори розглядають інтерес як об'єктивно-суб'єктивне явище, тоді як інші – як сукупність різних аспектів. Важливою є різниця між об'єктивним та суб'єктивним визначеннями інтересу. З однієї сторони, інтерес існує незалежно від свідомості суб'єкта, інші бачать його як суб'єктивне явище, пов'язане зі свідомістю. У такому ключі можна розглядати соціальний інтерес як об'єктивно-суб'єктивне явище, яке відображає рух і свідомість. При цьому доцільно виокремлювати об'єктивний і суб'єктивний інтереси, які майже ніколи не збігаються.

Інтерес можна розглядати і з інших ракурсів. Так, об'єднання об'єктивного і суб'єктивного аспектів при детермінації інтересу в окремих випадках може розглядатися ключем до розуміння інтересу. Існує підхід, відповідно до якого розглядають інтерес як суб'єктивний і об'єктивний одночасно. Це відображається у тому, що інтереси суб'єкта враховують його розвиток і перепони. Наприклад, інтерес можна розглядати як соціально реальний і психологічний одночасно. Але у контексті податкових спорів іноді застосовуються інші підходи, що ґрунтуються на інших мотивах та принципах.

Аналіз різних поглядів на природу категорії "інтерес" у контексті вирішення податкових спорів вказує на його об'єктивно-суб'єктивний характер. На думку Н. Є. Лакушевої, виникнення інтересу пов'язане з об'єктивним моментом – відбувається на основі існуючих суспільних відносин і спрямоване на задоволення конкретних потреб, а сама потреба суб'єкта має як об'єктивний, так і суб'єктивний аспекти [71, с. 23-24]. Цей підхід заснований на тому, що кожен соціальний суб'єкт для забезпечення свого існування та розвитку повинен задовольняти певні постійні або змінні потреби, що не обов'язково пов'язані з його реальними можливостями. Потреба визнається незалежною від волі та бажань суб'єкта і виявляється у

психологічному стані, який супроводжується відчуттям нестачі, дискомфорту або відсутності певного блага [50, с. 17-18].

За межами розгляду інтересу як суб'єктивного та об'єктивного явища у науковій літературі зустрічаються пропозиції щодо ще більш радикального підходу до цієї категорії. Деякі вчені, зокрема І. В. Караченцев, стверджують, що явища, які психологія класифікує як інтерес, належать до сфери емоційних спокушань і переживань і не становлять окремих класів явищ. Учений зазначає, що інтерес не є придатною для наукових цілей окремою категорією, і стверджує, що інтерес входить в сферу свідомості та волі, є суб'єктивною категорією у тому розумінні, що існування інтересу неможливе поза свідомістю конкретного суб'єкта, чи то особи, колективу чи суспільства [50, с. 16].

Держава виступає неодмінним учасником податкових правовідносин і має специфічну роль у цих відносинах. Держава не просто зобов'язує інших учасників сплачувати податки та збори на її користь, а реалізує це з метою задоволення загальних потреб. Загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. При цьому слід зазначити, що податково-правове регулювання завершується після надходження публічних коштів у формі податків і зборів, але це не означає, що первісний інтерес держави втрачає свою актуальність [42, с. 102-109].

Інтерес держави, спрямований на задоволення загальних потреб і потреб суспільства, є актуальним на всіх етапах податкових відносин – від їх виникнення, протягом їх розвитку і після їх завершення при перерозподілі та використанні публічних коштів. При цьому стабільність публічного інтересу та спрямованість на задоволення суспільних потреб не виключають виникнення конфліктів під час сплати податків, розподілу коштів та їх використанні. Тому важливо розуміти, що податкові правовідносини не обмежуються тільки процесом сплати податків і зборів, а містять у собі

інтереси держави щодо задоволення загальних потреб та публічного блага. При цьому виникнення конфліктів у податкових відносинах може бути пов'язано як зі сплатою податків, так і з подальшим розподілом та використанням публічних коштів.

З метою забезпечення централізованого регулювання відносин, публічно-правове регулювання передбачає необхідність чіткого узгодження та взаємодії між суб'єктами. Держава, виконуючи свою суверенну владу, встановлює обов'язкові правила поведінки та вимагає участі відповідних органів або посадових осіб, які її представляють. Проте сума повноважень державних органів не може повністю відобразити та виражати загальну державну мету щодо управління даною сферою відносин.

На переконання А. А. Роздайбіди, державні повноваження не об'єднують права та обов'язки всієї системи державних органів, а скоріше становлять їх основу. Важливо чітко розмежовувати права держави як власника та повноваження як організатора відносин. Державні органи не стають власниками податкових надходжень, і тому слід відрізнити право держави як власника від "права" окремих державних органів, підприємств та установ на володіння та розпоряджання майном, яке утворює об'єкти права державної власності. Реалізація власного інтересу державними органами зазнає обмежень. Повноваження таких органів повинні відповідати двом критеріям: 1) орган діє від імені держави; 2) орган є носієм відповідних державно-владних повноважень у сфері державного управління. Податкові органи виражають державну волю у межах, установлених нею самою, тому їх дії повинні здійснюватися без вияву власної ініціативи або з виявом її тільки у випадках, передбачених законом, завжди в інтересах держави [140, с. 34-35].

Існують різні підходи й позиції щодо сутності та структури публічного інтересу в літературі. Публічні інтереси можна розуміти як інтереси, закріплені в нормах права та забезпечені примусовою силою

держави, і які є необхідними для нормального функціонування, цілісності, розвитку суспільства та держави. Вони можуть включати інтереси різних колективних утворень і соціальних груп. Важливо зазначити, що публічні інтереси визнані державою, мають її підтримку та правовий захист. Вони можуть бути перенесені у правове поле й стати об'єктом правових відносин. Інтереси, що перебувають у сфері суспільних відносин, можуть стати публічними інтересами, коли вони отримують правове визнання та регулювання [71, с. 58; 50, с. 23-24].

Відносини місцевого самоврядування і територіальних громад у сфері оподаткування можна розглядати як один із типів публічного інтересу. Разом з державою вони виражають інтереси отримувачів публічних коштів і адміністраторів централізованих фондів. Незважаючи на самостійність інтересу територіальних громад, важко не враховувати його зв'язок з державним інтересом і повноваженнями держави у сфері оподаткування.

Стаття 10 Податкового кодексу України визначає повний перелік місцевих податків і зборів, які можуть бути запроваджені територіальними громадами. Однак для реалізації цієї можливості місцевим радам потрібна чітка конструкція податкового механізму, яка закріплена у Податковому кодексі України. У цьому кодексі визначені елементи податкового механізму, які слугують основою для розроблення відповідних рішень місцевих рад. Податковий кодекс України не тільки передбачає можливість введення місцевих податків і зборів, але й покладає на місцеві ради обов'язок їх впровадження. Таким чином, публічний інтерес територіальних громад реалізується у впливі і межах державного інтересу.

Реалізація публічного інтересу на рівні територіальних громад передбачає наявність певного рівня публічного управління. Тому цей інтерес пов'язується з територіальними громадами, які отримують кошти від сплати податків і зборів, а також з органами місцевого самоврядування, які

здійснюють організацію оподаткування на даному рівні. У цьому контексті багато в чому застосовується логіка, властива відносинам держави і її органів. Територіальна громада як суб'єкт податкових правовідносин реалізує свої інтереси через органи місцевого самоврядування. Для дослідження цих відносин слід розглядати не всі населені пункти загалом, а ті з них, які виступають адміністративно-територіальними одиницями зі своїми податковими повноваженнями і органами місцевого самоврядування.

Цілком доцільно підтримати погляди М. П. Кучерявенка на те, що реалізація інтересу місцевого самоврядування у сфері податкових відносин передбачає чітке розмежування повноважень [70, с. 387]. З одного боку, держава делегує на місцевий рівень певні повноваження і створює необхідну фінансову базу для їх здійснення. Це зобов'язує місцеве самоврядування здійснювати ці повноваження з метою забезпечення рівного доступу до соціальних та інших благ для всіх громадян України, незалежно від їх місця проживання [129]. З іншого боку, органи місцевого самоврядування безпосередньо здійснюють повноваження, пов'язані з регулюванням оподаткування. У віданні місцевого самоврядування знаходяться питання місцевого значення та окремі державні повноваження. Останні можуть бути передані органам місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування мають певну відповідальність у реалізації свого інтересу при регулюванні податкових відносин, але вона обмежується законодавчо встановленими межами та процедурами, визначеними державою.

У зв'язку з різноманітністю підходів до публічного інтересу та його складових І. В. Караченцев наголошує на важливості висвітлення кількох аспектів. Він зауважує, що, по-перше, до публічного інтересу можна віднести інтерес держави, суспільства, нації тощо. По-друге, інтерес окремої особи, хоч і традиційно вважається приватним, може мати й

публічний характер. На переконання вченого, це означає, що інтерес окремої особи може бути й суспільним, а отже, публічним. По-третє, у податкових спорах одна сторона завжди виступає на захист приватного інтересу, тоді як інша – публічного. При цьому вид публічного інтересу (інтерес держави, територіальної громади, суспільства тощо) не є основною увагою, оскільки акцент робиться на реалізації прав та обов'язків прямих учасників податкового спору. У зв'язку з цим фахівець робить висновок, що інтереси сторін процесу вирішення податкового спору доцільно розглядати без глибокої деталізації різновидів публічного інтересу – чи то інтерес держави, територіальної громади, суспільства або окремої соціальної групи [50, с. 25]

Продовжуючи свої міркування, І. В. Караченцев наголошує, що для податкового регулювання характерним є перевага зобов'язального методу, методу підпорядкування та дозвільного типу правового регулювання. Це обумовлено імперативним методом регулювання публічних сфер права. Тому превалюють владно-організаційні, примусові елементи, пов'язані з реалізацією громадських та державних (публічних) інтересів. Публічно-правове регулювання особливо проявляється в податковому праві, яке базується на публічному фіскальному інтересі. Для функціонування держави як політико-територіальної організації суспільства необхідні фінансові ресурси, які використовуються для задоволення суспільного інтересу. Публічний інтерес безпосередньо визначає ступінь нормативного регулювання цих правовідносин. Через наявність публічного інтересу держава повинна підтримувати ці відносини у жорстких правових межах, щоб виключити свободу дій сторін або зменшити її. Мета правового регулювання досягається шляхом позитивних зобов'язань і правових заборон. Суворість регулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням, забезпечується не тільки закріпленням імперативного обов'язку сплачувати законно встановлені податки і збори, але й шляхом унеможливлення безпосередньо впливати на ці відносини громадянами,

що досягається заборобою проводити референдуми з питань оподаткування [50, с. 25–26]

Податки є ознакою державності та регулюються виключно державою. В Україні Верховна Рада має виключні повноваження щодо встановлення та зміни податків і зборів, як це передбачено Конституцією. Крім того, Кабінет Міністрів України має делеговані повноваження щодо регулювання податкових відносин. Однак суспільний інтерес може бути виражений через проведення референдуму. Проте Конституція України обмежує проведення референдуму з питань податків, бюджету та амністії. Це означає, що суспільство делегує державі реалізацію свого інтересу щодо регулювання податкових відносин і відмовляється втручатись безпосередньо в цю сферу.

Така система покладає відповідальність на державу за ефективне та справедливе оподаткування, забезпечуючи баланс між державним і суспільним інтересами. Держава повинна забезпечити прозорість та відкритість у встановленні податків, а також у використанні зібраних коштів для задоволення суспільних індивідуальних потреб.

У країнах Західної Європи існує вибіркоий підхід до регулювання податкових відносин, у багатьох європейських країнах дозволено проведення референдумів з податкових питань. Наприклад, 14 червня 2015 року в Швейцарії відбувся референдум. Одним із питань, винесених на референдум, було питання про стягнення податку на спадщину та дарування. Цей аспект належить до компетенції швейцарських кантонів і вирішується на кантональному рівні. Майже всі кантони (за винятком Люцерну та Швіцу, де діє лише податок на спадщину, а жодного податку не існує) стягують ці податки. Однак їхні ставки та відрахування відрізняються від кантону до кантону. На федеральному рівні податки на спадщину та дарування відсутні.

Запропонована ініціатива включала фіксовану ставку податку в розмірі 20%, а також певні винятки. Основне звільнення дозволило

вираховувати 2 мільйони швейцарських франків з бази оподаткування. Для подарунків була вказана зворотна дія. Тобто якби ініціатива була прийнята, то з 1 січня 2012 року потрібно було б платити податок з усіх отриманих подарунків.

Після референдуму ініціатива була відхилена: 71% населення Швейцарії проголосували проти, 29% – за. Що стосується кантонів, то 23% проголосували проти й жодного за. Досвід Швейцарії показує, що суспільні інтереси можуть бути реалізовані через референдуми, навіть з податкових питань. У цій ситуації реалізація такого інтересу відбувається безпосередньо.

У розвинених країнах, на основі досягнення балансу між суспільним, публічним та приватним інтересами, формується почуття соціальної відповідальності. У стабільних умовах, коли рівень життя є відповідним, кожна людина прагне не лише до задоволення своїх приватних інтересів, але й до підвищення суспільного добробуту. За правильного функціонування державних інституцій та гарантій ефективного використання бюджетних коштів, зауважує М. В. Жернаков, сплата податків може розглядатися як вигідна інвестиція для держави [39, с. 26]. Це підтверджується прикладами проведення референдумів стосовно збільшення податкового навантаження, таких як підвищення ставок податків, скасування податкових пільг та інше, де позитивні рішення були прийняті з великою перевагою. Це свідчить про те, що у таких умовах суспільний та публічний інтерес переважають над приватним інтересом.

Однією із цілей цієї роботи є аналіз взаємозв'язку між інтересами державних органів та їх повноваженнями у сфері податкового регулювання. Державні органи як публічні структури визначають свої дії та повноваження залежно від намірів і мети держави, яка є носієм суверенітету у цьому контексті. Інші органи представляють державу в сфері податкового регулювання. У цьому контексті важливим фактором є публічно-правові

відносини, які ґрунтуються на принципі субординації між суб'єктами. Певна диференціація держави передбачає об'єднання органів держави різної компетенції та структури, що сприяє формуванню комплексних суб'єктів права у межах єдиної державної організації.

Одним із висновків М. П. Кучерявенка є той, що відносини між суб'єктами владних повноважень при регулюванні оподаткування можна розглядати як частини одного цілого або як окремі складові цілісної структури [70, с. 381]. У першому випадку інтереси державних органів об'єднуються і доповнюють один одного, щоб досягти загальної мети – реалізації державного інтересу. У другому – співвідношення між інтересами держави та органів може викликати конфлікти.

Напрямок приватного інтересу – задоволення потреб конкретної особи, тоді як публічний інтерес очевидно передбачає задоволення потреб держави як політико-територіальної організації суспільства. Основним предметом державного інтересу є загальне благо, необхідне для функціонування та розвитку державно організованого суспільства. Безумовно, що до категорії таких благ варто відносити такі блага, як забезпечення територіальної цілісності держави та безпеки її мешканців, формування достатнього рівня фінансових ресурсів для виконання усіх необхідних програм державного значення, захист державного суверенітету тощо. Тобто при цьому йдеться саме про інтерес держави як один із різновидів публічного інтересу. Хоча у межах цієї роботи не буде аналізу конституційних засад державності, проте можна зробити припущення, що публічний інтерес держави має справедливе визнання тільки в демократичних країнах, тоді як за авторитарних режимів навряд чи можна говорити про публічність інтересів їх правителів.

Застосування диференційованого підходу публічного та приватного права до виділення сторін правовідносин у податково-правовому регулюванні виходить з визнання існування владної та публічної сторони

податкових правовідносин. Усі суб'єкти, які займають позицію владної сторони, є носіями публічного інтересу. Такий підхід характерний як для конституційного, так і для адміністративного та фінансового права [42, с. 102-109].

Проте кожна галузь має свої особливості у цьому публічно-правовому аспекті. Адміністративне право передбачає організаційну підпорядкованість суб'єктів, що обумовлюється виконанням управлінських функцій. Конституційне право обов'язково включає участь народу. Унікальність статусу народу як суб'єкта конституційних відносин пояснюється тим, що влада належить саме йому. Народ єдиний суверенний і має абсолютну правосуб'єктність. Він є джерелом влади в усіх соціальних формах її прояву як історична спільнота людей, яка об'єднує всі соціальні прошарки, нації та народності.

Хоча ці принципи можуть бути застосовані до податкового правового регулювання, потрібно дуже обережно розглядати їх у цьому контексті, оскільки може виникати конфлікт між двома різновидами публічних інтересів: суспільства і держави. З одного боку, народ є носієм суспільного інтересу, а оподаткування існує для задоволення потреб суспільства шляхом фінансового забезпечення завдань та функцій держави та місцевого самоврядування. З іншого – встановлення податків та правил оподаткування належить до компетенції держави, а контроль за сплатою податків здійснюють представники державних органів. Держава, як носій публічного інтересу, може на певних етапах надавати перевагу власним інтересам. Тому можуть виникати конфлікти не тільки між носіями приватного та публічного інтересу, але й між носіями публічного інтересу. У цьому разі потрібно бути обережним і пам'ятати, що податки у деяких випадках можуть мати антинародну спрямованість, залишаючись ефективним державним інструментом [70, с. 370].

У податкових відносинах узгодження інтересів відбувається шляхом визначення ролі різних суб'єктів і їх відношення до податкового обов'язку. Ставлення до податкового обов'язку може бути безпосереднім виконанням обов'язку або контролем за його виконанням. Таким чином, суб'єкти, які безпосередньо сплачують податки, і суб'єкти, які контролюють сплату податків, можуть мати різні інтереси й обов'язки.

Традиційне визначення суб'єктів права також може змінюватися залежно від їх ролі в податкових відносинах. Наприклад, тільки юридичні особи можуть бути зобов'язаною особою, у якої виникає самостійний податковий обов'язок, а не їх філії та постійні представництва.

Головним носієм публічного інтересу в оподаткуванні є держава. Історично цей інтерес пов'язується з давністю виникнення та існування держави [70, с. 374]. Публічний інтерес держави гарантує фінансову стабільність і здатність держави виконувати свої функції. Держава має монополію на застосування примусу в податкових відносинах і володіє суверенітетом, що виражає її політично-правовий зміст і незалежність.

Узгодження інтересів у податкових відносинах залежить від правових принципів, ролі суб'єктів і їх відповідальності. Забезпечення балансу між публічним та приватним інтересами, а також ефективне виконання функцій держави вимагають уважного розгляду податкового права та усунення можливих конфліктів [140, с. 30].

Дійсно, стаття 92 Конституції України гарантує застосування монополії на примус у податкових відносинах. Це означає, що тільки держава має право збирати податки та застосовувати примусові заходи для їх стягнення. Стаття 74 Конституції України забороняє проведення референдуму стосовно законопроектів щодо податків. Ця норма базується на тому, що податки є атрибутом держави, а не суспільства, і рішення щодо їх встановлення або зміни має приймати саме держава. Це не означає, що така норма є незаперечною й остаточною. Наприклад, в інших країнах

Західної Європи референдуми щодо підвищення ставок податків або зменшення пільг можуть бути проведені. Проте в Україні зараз діє конституційне обмеження стосовно проведення референдумів щодо податків.

Держава як носій суверенітету визначає роль та функції, які вона виконує у податкових відносинах. Збирання податків та їх розподіл виконується державою як власником цих коштів. Верховна Рада України отримує повноваження щодо встановлення податків та зборів, але це не перетворює її на власника цих надходжень. Держава залишається суб'єктом відповідальності за правильне використання цих коштів. У разі незаконного стягнення податків або донарахування кошти повертаються з Державного бюджету, тобто з фондів держави.

Наукове дослідження правового статусу платника податків та його складових є актуальною та значущою проблемою. У цьому контексті одним із ключових питань є розуміння сутності та складових прав і обов'язків платника податків. Підкреслюючи важливість цього аспекту, варто зазначити, що поняття «законні інтереси» не є чітко визначеним у чинному законодавстві. Невизначеність цієї правової категорії у законодавчих актах, зокрема, у Податковому кодексі України, спричиняє певні труднощі у правовій практиці. З метою усунення цієї невизначеності та забезпечення юридичної визначеності законних інтересів платників податків, було б доцільним розглянути можливість введення загального поняття і чіткого визначення цієї категорії відповідними нормативними актами. Це сприятиме однозначному розумінню та застосуванню поняття «законні інтереси» у правовій практиці. Окреслені питання потребують подальшого наукового дослідження та обговорення задля забезпечення стабільності та юридичної визначеності [43, с. 57-63].

Останнім часом у літературі дійсно звертають більше уваги на права платників податків, хоча податковий обов'язок є основою їх правового

статусу. Цілком логічно стверджувати, що дієздатність платників податків є формою адміністративної дієздатності, і тому особами, які можуть бути учасниками відносин, що регулюються законодавством про податки і збори, є фізичні особи, які досягли 18-річного віку. Таку позицію доцільно обґрунтовувати посиланням на статтю 1 Конвенції про права дитини, яка була прийнята 20 листопада 1989 року Резолюцією 44/25 Генеральної Асамблеї ООН. Згідно з цією Конвенцією дитиною вважається кожна людська істота до досягнення нею 18-річного віку, якщо за законом, що застосовується до цієї особи, вона не досягає повноліття раніше [62]. Таким чином, згідно з цим обґрунтуванням особи, які досягли 18 років, мають право бути платниками податків.

Варто звернути увагу на специфіку визначення конкретного віку, з якого особа стає платником податків, у податковому законодавстві. Виникнення, зміна і припинення податкової дієздатності залежать від наявності об'єктів оподаткування. Це означає, що коли у фізичної особи або юридичної особи з'являється об'єкт оподаткування і виникає обов'язок сплатити відповідний податок, вони стають платниками податків. Наприклад, для індивідуальних підприємців та юридичних осіб податкова дієздатність виникає в момент їх державної реєстрації як підприємців чи юридичних осіб. Вона припиняється у разі їх ліквідації або припинення діяльності. Таким чином, платниками податків стають особи, у яких є об'єкти оподаткування, і виникає відповідний обов'язок сплатити податок. Вік сам по собі не є прямим критерієм визначення податкової дієздатності, але може впливати на наявність певних об'єктів оподаткування (наприклад, оподаткування доходів фізичних осіб певного віку).

Дієздатність платників податків, зокрема фізичних осіб, виникає при наявності у них об'єкта оподаткування і припиняється зі смертю платників податків. О. С. Іоффе наголошував, що дієздатність є елементом

правосуб'єктності і пов'язана з правоздатністю, тобто здатністю своїми діями набувати права та створювати для себе юридичні обов'язки [, с. 103-105]. Отже, дієздатність можна розглядати у широкому сенсі, включаючи готовність волі, правову свідомість, готовність до діяльності та враховуючи зовнішні умови та фактори.

З огляду на динамічний характер дієздатності, можуть виникати зміни впродовж життя особи. Наприклад, вік, визначений законодавцем, може впливати на дієздатність, а також медичні показання. Особа може бути обмежена у своїй дієздатності або взагалі бути визнаною неосудною лише за рішенням суду. Дієздатність нерозривно пов'язана з правоздатністю особи. Якщо правоздатність визначає коло того, що суб'єкт права може мати, то дієздатність визначає те, що суб'єкт може створити для себе власними діями. Отже, правоздатність і дієздатність є важливими аспектами юридичного статусу платників податків, і їх взаємозв'язок визначає можливість особи бути платником податків та виконувати свої права та обов'язки у сфері оподаткування.

Д. О. Гетманцев підкреслює, що дієздатність платників податків може бути визначена як їх спроможність своїми власними діями або бездіяльністю набувати суб'єктивні юридичні права та обов'язки, здійснювати їх або припиняти. Це означає, що особа, яка має дієздатність, може самостійно здійснювати юридичні дії, створювати правові зобов'язання, набувати права та припиняти їх. Важливим елементом дієздатності, наголошує автор, є деліктоздатність, яка визначає спроможність особи нести майнову відповідальність за заподіяну шкоду іншим особам. Це означає, що у разі спричинення шкоди платник податків може бути притягнутий до відповідальності за свої дії або бездіяльність, що призвели до збитків іншим особам. Таким чином, дієздатність платників податків включає в себе здатність здійснювати правові дії та нести

відповідальність за їхні наслідки, включаючи майнову відповідальність за шкоду, заподіяну іншим особам [23, с. 39].

Погляд на податкову дієздатність як комплекс прав і обов'язків та особливу ознаку правосуб'єктності фізичної особи відрізняється від поглядів інших дослідників, які розглядають дієздатність як здатність набувати права та створювати обов'язки. Хоча цей погляд може бути суперечливим, деякі зауваження щодо нього можуть бути виправданими. По-перше, справді, дієздатність не може бути розглянута як самостійний комплекс прав і обов'язків. Вона виступає як передумова для набуття прав і створення обов'язків. Іншими словами, дієздатність забезпечує особі можливість здійснювати юридичні дії, що призводить до набуття прав та обов'язків, але сама по собі не є комплексом таких прав і обов'язків. По-друге, дієздатність не є особливістю правосуб'єктності. Вона є одним з необхідних елементів правосуб'єктності разом із правоздатністю та деліктоздатністю. Правосуб'єктність охоплює ширший комплекс прав та обов'язків, що притаманний суб'єктам права загалом. Отже, дієздатність, хоча і є важливою складовою правосуб'єктності, сама по собі не є комплексом прав і обов'язків. Вона забезпечує особі здатність здійснювати правові дії, набувати права та створювати обов'язки, а також нести відповідальність за свої дії.

Твердження А. А. Роздайбіди щодо походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності особи видається логічним і застосовним відносно фізичних осіб [140, с. 41]. Це означає, що особа може реалізовувати свої податкові права та обов'язки тільки тоді, коли вона вже має цивільну та трудову дієздатність і об'єкт оподаткування виникає для неї. Це пояснюється тим, що податки і збори виникають залежно від об'єктів оподаткування, які можуть бути пов'язані з цивільними або трудовими правовідносинами. Наприклад, фізична особа може стати платником

податків на основі своєї діяльності як підприємець або на підставі отриманого доходу від праці.

Однак податкова дієздатність юридичних осіб має свою специфіку. Юридичні особи можуть мати власні обов'язки та права щодо оподаткування, встановлені законодавством. Наприклад, юридичні особи можуть сплачувати податки на прибуток, податок на додану вартість та інші податки, пов'язані з їхньою діяльністю. Отже, хоча походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності є логічним стосовно фізичних осіб, враховуючи специфіку юридичних осіб, податкова дієздатність останніх може мати особливості, визначені відповідним податковим законодавством.

Під час дослідження інтересів у сфері податкового права вчені наголошують на тому, що інтереси виявляються у бажанні суб'єктів податкових відносин забезпечити їх законне виконання, задовольнити свої потреби, захистити свої права, отримати матеріальні та інші блага, а також виконати свої обов'язки, передбачені Конституцією та податковим законодавством [145, с. 27-28]. Враховуючи, що платники податків та податкові агенти виступають як "приватні суб'єкти" у податкових правовідносинах, логічно говорити про існування у них винятково приватних інтересів. Ці інтереси спрямовані на задоволення власних потреб, що не відповідає класичній схемі.

Є. В. Лакушева приділяла пильну увагу проблематиці порівняння інтересів у податкових відносинах. Проте її позиція щодо використання терміна "приватні податкові інтереси", як вбачається, потребує певного уточнення. За її визначенням, такі інтереси представляють собою сукупність правоохоронюваних і законом визнаних інтересів, що належать певним особам і спрямовані на забезпечення законної реалізації податкових відносин, задоволення особистих потреб, захист власних прав, отримання матеріальних та інших благ, а також виконання

встановлених обов'язків, які передбачені Конституцією України та податковим законодавством [71, с. 57]. Проте необхідно внести корективи до цієї позиції. Зокрема, вчена виокремлює кілька суб'єктів, які мають правоохоронювані та законодавством визнані інтереси, а саме: а) «певні індивіди» і б) суб'єкти податкових відносин (платники податків та податкові агенти). По-перше, виникає питання: до якої категорії належать ці «певні індивіди»? По-друге, слід враховувати, що приватні податкові інтереси можуть бути притаманні лише «приватним» суб'єктам податкових правовідносин — платникам податків, їх представникам і податковим агентам. По-третє, дослідниця не вказує підстави, за якими можливе розмежування між двома видами приватних податкових інтересів — тими, що охороняються правом і визнаються законом, тобто законні інтереси.

У контексті вирішення податкових спорів, інтереси учасників можуть бути протилежними або не повністю збігатися. Приватний інтерес зазвичай визначається як інтерес конкретних осіб і соціальних груп, які охороняються державою. У цьому розумінні приватний інтерес може охоплювати як фізичних, так і юридичних осіб.

Деякі вчені, наприклад, О. Мельничук, підтримують тезу, що приватний інтерес є інтересом конкретних осіб і соціальних груп і має бути охороняється державою. Вони вважають, що приватний інтерес має пріоритет у питаннях його реалізації й залежить від волі приватних осіб і їх об'єднань [79, с. 118]. Інші убачають приватний інтерес як заснований на визнанні свободи окремих суб'єктів здійснювати певні дії та виражати своє ставлення. У такому разі підкреслюється суб'єктивність приватного інтересу і проявляється вказівка на можливість виникнення протилежних інтересів навіть серед осіб, які потрапляють в однакову ситуацію. Але наша позиція скоріше полягає в тому, що приватний інтерес не обов'язково пов'язаний лише з задоволенням потреб окремої особи, а може включати

інтереси колективних суб'єктів, таких як юридичні особи. У контексті податкових спорів однією зі сторін може бути юридична особа, підприємство або колективний господарюючий суб'єкт, і їх інтереси можуть мати значний вплив на податкові відносини. Тому варто розглядати приватний інтерес як можливий і у колективних суб'єктів, а не лише в індивідуальних осіб.

Отже, у контексті вирішення податкових спорів виникає необхідність у врахуванні протилежних або різних інтересів учасників, включаючи як приватні, так і публічні інтереси. Приватний інтерес не обов'язково є суб'єктивним інтересом лише однієї людини. Він може також включати інтереси колективних суб'єктів, включаючи юридичні особи, підприємства та господарюючі суб'єкти. У межах податково-правового регулювання і податкових спорів інтереси юридичних осіб, підприємств та колективних суб'єктів так само важливі, як і індивідуальні інтереси. Юридична особа, як самостійний учасник податкових відносин, може мати свої власні потреби, цілі та інтереси, незалежно від індивідуальних інтересів її керівників або засновників [43, с. 57-63].

Приватний інтерес передбачає відповідну формалізацію, що включає реєстраційні процедури для легалізації статусу та обов'язків зобов'язаних осіб. Згідно зі статтею 70.5 Податкового кодексу України будь-яка фізична особа – платник податків, включаючи резидентів і нерезидентів, які раніше не мали облікової картки платника податків і не були включені до Державного реєстру, повинна особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати облікову картку фізичної особи – платника податків відповідному контролюючому органу державної податкової служби. Ця облікова картка є одночасно заявою для реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків.

Якщо особа не має облікової картки платника податків і не включена до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших

обов'язкових платежів, вона зобов'язана подати облікову картку до відповідного органу державної податкової служби для реєстрації. Невключення до реєстру призводить до обмеження прав особи, таких як отримання доходів, які оподатковуються згідно з законодавством України, укладання договорів, які підлягають оподаткуванню, відкриття рахунків у фінансових установах та інших обмежень. Однак необхідно забезпечити, щоб розв'язання питання про включення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів і пов'язані з цим обмеження прав фізичних осіб відповідали вимогам законодавства та конституційним гарантіям.

Відмова особи від включення своїх даних до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів має серйозні наслідки. Зокрема, ця відмова призводить до втрати права на отримання доходів, з яких утримуються податки згідно з законодавством України. Крім того, особа позбавляється можливості укласти цивільно-правові договори, які стосуються об'єктів оподаткування та пов'язаних з ними податкових зобов'язань. Вона також не може відкривати рахунки в банках або інших фінансових установах і здійснювати безготівкові розрахунки.

Це призводить до відновлення ситуації, що існувала до прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів»» від 16 липня 1999 року. Отже, якщо особа відмовляється від подачі облікової картки фізичної особи – платника податків до органу державної податкової служби і, отримуючи внаслідок цього реєстраційний номер облікової картки платника податків, зазнає обмежень, вона позбавляється права на працю, яку вона вільно обирає або на яку вільно погоджується. Крім того, така відмова призводить до обмеження права володіти, користуватися і розпоряджатися власністю, результатами інтелектуальної та творчої

діяльності, а також права на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Такі обмеження порушують інші права, гарантовані Конституцією України.

Необхідно враховувати, що згідно зі статтею 67 Конституції України кожна особа зобов'язана сплачувати податки й збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Однак податковий обов'язок охоплює не лише саму сплату належних сум податків і зборів, але й найширше коло відносин. Саме сплата податку вважається реалізацією основного обов'язку платника і розглядається як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак податковий обов'язок платника податків, який закріплений на рівні Конституції, може бути виконаний лише у разі виконання платником цілого комплексу обов'язків (податковий обов'язок у широкому розумінні). Зокрема, це стосується: а) ведення податкового обліку; б) сплати податків і зборів; в) податкової звітності. Таким чином, сплата податків і зборів є конституційним обов'язком кожної особи й може бути виконана тільки при виконанні комплексу обов'язків, що становлять податковий обов'язок.

Відповідно до пункту 4 розділу II Порядку формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів та внесення змін до деяких нормативно-правових актів Державної податкової адміністрації України, який був затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 24 листопада 2008 року № 722 і зареєстрований в Міністерстві юстиції України 18 лютого 2009 року за № 154/16170, фізична особа - платник податків повинна заповнити та подати до органу державної податкової служби облікову картку фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів відповідно до форми, наведеної в додатку 1 до цього Порядку. Згідно з підпунктами 1.4 та 1.5 Порядку унесення відмітки про ідентифікаційний номер фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів до паспорта

громадянина, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України та Міністерством внутрішніх справ України від 19 жовтня 2004 року № 602/1226, для особи, яка з релігійних або інших переконань відмовляється від отримання ідентифікаційного номера, передбачений порядок відмови шляхом подання відповідної заяви до органу державної податкової служби.

Попереднє податкове законодавство передбачало можливість відмовитися від прийняття ідентифікаційного номера для двох категорій фізичних осіб - платників податків. Однак, з прийняттям нового Податкового кодексу це право залишено лише для осіб, які через свої релігійні переконання бажають відмовитися від реєстраційного номера облікової картки платника податків. Враховуючи статті 11, 22 та 35 Конституції України, при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод. Кожна особа має право на свободу світогляду і віросповідання, включаючи свободу сповідувати будь-яку релігію або не сповідувати жодної. Це право також охоплює свободу вільно займатися релігійною діяльністю.

Під час діалектичного аналізу норм Конституції України, чинних нормативно-правових актів та Податкового кодексу України можна зробити висновок про звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод особи шляхом обмеження права фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів на відмову від включення їхньої інформації до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків, якщо таке включення суперечить їхнім релігійним або іншим переконанням [49].

М. В. Мірошніченко висловив думку про те, що будь-яка норма права спрямована на захист приватного або публічного інтересу. Він підкреслює важливість категорії інтересу у праві, оскільки сенс правового регулювання суспільних відносин полягає у забезпеченні фактичної

реалізації цього "метафізичного інтересу". Під метафізичністю інтересу він розуміє його неможливість фізіологічно-об'єктивного сприйняття, оскільки інтерес є категорією свідомості. Він виникає як результат складних аналітично-мисленнєвих процесів [83, с. 8, 55, 56]. Втім, у межах певної суспільної формації, моральних устоїв та соціальних цінностей інтерес може бути формалізований законодавцем через нормативні приписи. Таким чином, інтерес може мати юридичну форму реалізації через право.

Щодо прав платника податків, то дослідник визначає їх як юридичну форму реалізації його інтересів. Наприклад, право платника податків на вибір найбільш вигідного варіанта поведінки є юридичною формою реалізації його правового інтересу. Це означає, що платник податків має бажання дотримуватися регламентованого правом найкращого алгоритму поведінки. Одночасно правовий зв'язок між інтересом та визначеним правом платника податків полягає в тому, що за допомогою права вибирається альтернативний варіант поведінки, а інтерес при реалізації цього права полягає у виборі найбільш «вигідного» варіанта поведінки. Таким чином, М. В. Мірошніченко розглядає інтерес як важливу категорію у праві, яка має практичне значення і може бути формалізована через нормативні приписи для забезпечення захисту і реалізації інтересів учасників правових відносин [83, с. 8, 55, 56].

У податково-правовому регулюванні інтерес грає важливу роль і пронизує його. Він виявляється у нормах податкового права, але феномен інтересів у праві має більший обсяг. Інтерес може існувати незалежно від прямого визначення в тексті податково-правових норм як законний інтерес. Це підкреслює І. В. Венедіктова, яка зазначає, що суспільство постійно розвивається, появляються нові сфери діяльності, модифікуються правові конструкції, та розгортаються складні правовідносини між суб'єктами права. У цих процесах виникають

інтереси, які є швидкими та динамічними, і вони відображають модель розвитку громадянського суспільства.

Однак право, через свою масивність і процедурну обтяженість, не завжди встигає реагувати та регулювати такі ситуації, в основу яких може бути покладено як інтерес, охоронюваний законом, так і той, що перебуває за межами правової сфери. Це може ставити законодавця перед питанням про те, як реагувати на такі ситуації. Якщо інтерес постійно з'являється і розвивається, а велика кількість громадян стикається з подібними інтересами, може бути необхідно визнати їх як суб'єктивні права, заборони або вимоги, або знайти для них інше відповідне місце в механізмі правового регулювання [16, с. 127]. Таким чином, інтереси у праві мають ширший контекст, ніж тільки податково-правове регулювання, і їх визнання та регулювання може бути важливим завданням для законодавця.

1.1.2. Співвідношення категорій «інтерес» та «права» учасників податкових відносин

У податковому праві інтерес є головним і безпосереднім чинником, основою податково-правового компромісу і сутнісною межею цього компромісу. Інтерес проявляється у прагненні суб'єктів податкових відносин до задоволення своїх потреб шляхом законних дій, захисту своїх прав на отримання матеріальних і інших благ, а також виконання обов'язків, що покладені на них податковим законодавством. Інтереси платників податків і держави можуть бути виділені як складові податково-правового інтересу. Головною метою податково-правового компромісу є врегулювання взаємовідносин між цими інтересами – приватними і публічними [14, с. 9].

Для досягнення балансу між приватними та публічними інтересами у вирішенні податкового конфлікту необхідно гарантувати можливості для

реалізації обох цих інтересів. Конституція України встановлює імперативний припис щодо обов'язку кожного громадянина сплачувати податки та збори. Цей обов'язок приватного інтересу гарантується обов'язком доведення прав і обов'язків носієм публічного інтересу. Згідно зі статтею 57 Конституції України кожному громадянину гарантується право знати свої права і обов'язки, а закони та інші нормативні акти, що визначають права й обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у встановленому порядку.

Це відображає реалізацію принципу верховенства права. Дотримання таких вимог сприяє чіткому та одноставному розумінню вимог закону, а також адекватному та своєчасному їх виконанню. Застосування юридичної відповідальності при порушенні встановлених законом вимог і можливість судового захисту прав та інтересів учасників податкових відносин також є важливими підставами. Такий підхід сприяє забезпеченню балансу між приватними та публічними інтересами, зміцнює правову державу і сприяє створенню справедливого та ефективного податкового середовища [44, с. 81-87].

І. В. Караченцев у ході дослідження питання щодо розмежування публічних і приватних інтересів зупиняється на кількох закономірностях. Принциповий наголос він робить на самих процедурах реалізації публічних інтересів, які можуть бути здійснені лише спільно. Це частково стосується потреб, які об'єктивно не можуть бути задоволені індивідуально. Проте це не виключає можливості спільної реалізації приватних інтересів (наприклад, спільне володіння власністю, свобода підприємництва тощо), але в контексті публічних інтересів ефективність спільної реалізації є об'єктивною, тоді як у приватних інтересів вона є суб'єктивною. Крім того, на його переконання, приватний інтерес стосується окремих осіб і завжди має на увазі благо самої особи. Своєю чергою, публічний інтерес належить суспільству або їх ідеальній єдності. Автор при цьому наводить приклади

інтересу особи, яка бажає отримати громадянство, та інтересу підприємства, що створює транспортне сполучення. У першому випадку інтерес має індивідуальний характер, оскільки його основа полягає в наявності блага конкретної особи, а в другому мова йде вже не про інтерес окремого індивіда, а про інтерес невизначеної групи людей, які користуються громадським транспортом [50, с. 28-29].

Аргументованою також вбачається позиція цього автора щодо соціального аспекту публічних і приватних інтересів, який суттєво різниться. Дійсно, зазвичай публічні інтереси не спрямовані на осіб певного соціального статусу, вони є загальнолюдськими, доступними й властивими всім людям. Йдеться про позитивні блага, такі як якісна медична допомога, освіта, комфортний та безпечний громадський транспорт, інфраструктура тощо. Ці інтереси мають загальну спрямованість, на відміну від приватних інтересів, які суттєво індивідуалізуються і залежать від багатьох чинників, включаючи суб'єктивний фактор. При цьому важливою, на переконання І. В. Караченцева, є вольова складова при виборі форми реалізації інтересу — спільно чи окремо. Носій приватного інтересу може самостійно розв'язувати питання щодо форми його реалізації. У випадку публічних інтересів спільна реалізація є необхідною умовою для забезпечення важливого блага всім, кому воно потрібне [50, с. 29-30] .

Індивідуальна реалізація публічних інтересів унеможлиблює отримання блага, на яке спрямований інтерес, через відсутність коштів або фізичних можливостей. Водночас окремі потреби або інтереси можуть реалізовуватись як спільно, так і індивідуально. У будь-якому разі можна стверджувати, що індивідуальна реалізація притаманна приватним інтересам, що не виключає спільної реалізації. Проте індивідуальна реалізація публічних інтересів малоімовірна, оскільки це вже ставить під сумнів публічний характер цих інтересів.

Примат публічного інтересу над приватним у регулюванні податкових відносин не обмежується лише податково-правовими аспектами. Існує значна кількість потреб, таких як будівництво та відновлення доріг, розвиток інфраструктури, забезпечення громадського порядку, які не можуть бути задоволені приватною особою самостійно, виходячи лише з приватного інтересу. У таких випадках приватний інтерес може бути реалізований лише як складова частина публічного інтересу [140, с. 80]. Тому виникає потенційний інтерес окремих осіб у забезпеченні та гарантуванні публічного інтересу, що створює підґрунтя для об'єднання цих двох типів інтересів з метою досягнення спільної мети і найбільш успішної реалізації всіх цих інтересів.

Підтримуємо думку Н. Є. Лакушевої, приватні інтереси дійсно є індивідуалізованими й належать конкретному суб'єкту. Реалізація приватних інтересів зазвичай відбувається через участь саме цього конкретного суб'єкта. З іншого боку, реалізація публічних інтересів, які також стосуються потреб приватних осіб, не прив'язана до конкретних суб'єктів і має загальний, а не індивідуалізований характер [71, с. 66].

Прикладом публічного інтересу, що тісно пов'язаний з приватним інтересом, можна назвати впровадження державної підтримки окремих верств населення. Наприклад, установлення преференцій для інвалідів, таких як пільги при оподаткуванні доходів, спрямованих на навчання, фінансове забезпечення державою та медична допомога, – відповідає публічному інтересу, а не приватному [71, с. 66]. Це пояснюється відсутністю персоналізованого зв'язку між реалізацією публічного інтересу при сплаті обов'язкових платежів податкового характеру до позабюджетних цільових фондів та реалізацією приватного інтересу при отриманні цих коштів верствами населення, які потребують соціального захисту. При сплаті платежу неможливо передбачити, хто саме може стати інвалідом та скористатися цими коштами. Таким чином, використання публічних

ресурсів для задоволення публічних інтересів передбачає загальну спрямованість і не особистісний характер, що відрізняє їх від приватних інтересів.

У співвідношенні публічного і приватного інтересів у праві існує певна різниця поглядів серед науковців. На думку А. А. Нечай, у публічному праві переважають інтереси держави, її органів і посадовців, а також регулювання відносин з вираженим суспільним характером. У приватному праві основними є інтереси окремих осіб [88, с. 29]. П. М. Рабінович вважає, що приватне і публічне переплітаються у більшості суспільних відносин. Він стверджує, що приватні інтереси часто мають соціальний аспект, оскільки вони взаємодіють з інтересами та потребами інших учасників соціального життя [135, с. 61-63]. Л. К. Воронова підкреслює, що норми фінансового права завжди виражені у категоричній формі, оскільки вони відображають публічний фінансовий інтерес [20, с. 5-9]. Згідно з Н. Ю. Пришвою, публічний інтерес відображає загально соціальні потреби, визнані державою і забезпечені правом, і є передумовою для існування та розвитку соціальної спільноти [125, с. 71-73]. А. Ковальчук вважає некоректним обмежувати фінансове право виключно межами публічного права [56, с. 103]. Він стверджує, що ринковість фінансового права породжує залежність від рівня правової культури суб'єктів і учасників фінансових відносин, але не означає безвідповідальності або необмеженості дій суб'єктів. Зважаючи на ці погляди, можна зробити висновок, що публічні й приватні інтереси взаємопов'язані та впливають один на одного у різних сферах права.

Інтереси держави відбиваються у чинному законодавстві України, де особливу увагу приділено їх забезпеченню, задоволенню та захисту. Наприклад, стаття 17 Господарського кодексу України закріплює принцип поєднання інтересів суспільства, держави, територіальних громад, суб'єктів господарювання та громадян, на якому ґрунтується система оподаткування.

До 2018 року цим же нормативним актом передбачалася також можливість судового визнання недійсним господарського зобов'язання, яке не відповідає вимогам закону, суперечить інтересам держави і суспільства, або порушує господарську компетенцію учасників господарських відносин [27]. Це свідчить про визнання законодавцем існування цих інтересів і їх правовий захист. Попри позитивність державних інтересів, які наближені до публічних інтересів, вони не збігаються з приватними інтересами. Враховуючи особливий статус держави, можна визнавати відмінність державних та публічних інтересів.

Характеризуючи взаємовідносини між податковими органами, платниками податків та іншими суб'єктами, Н. В. Шевцова підкреслює їх нерівність та субординаційний характер. На її переконання, це спричиняє конфронтацію їх інтересів та виникнення відповідних конфліктних ситуацій. Вчена стверджує, що не слід протиставляти законні інтереси платників податків та податкових органів, оскільки вони загалом зацікавлені одне в одному. Тому при реалізації податкових правовідносин важливим є досягнення публічного інтересу, а не окремих державних чи приватних інтересів [162, с. 34]. Вочевидь, такий підхід відділяє публічні та державні інтереси.

М. В. Жернаков виокремлює системну узгодженість інтересів, яка виникає у відносинах оподаткування [39, с. 24]. Він зазначає, що суспільний і приватний інтереси в оподаткуванні не завжди є протилежними. На поведінку платника податків впливають різні фактори, які можуть наближати інтереси платника і держави. Ця узгодженість існує завдяки взаємозв'язку між інститутом публічних доходів та інститутом публічних видатків. Цей взаємозв'язок сприяє формуванню цільового витрачання зібраних державою та територіальними громадами коштів, задоволенню як індивідуальних, так і суспільних потреб.

У відносинах оподаткування виникає конфлікт інтересів між суспільним, публічним і приватним інтересами. Суспільний інтерес пов'язується з загальним добробутом суспільства, публічний інтерес найчастіше асоціюється з інтересами держави та територіальних громад, а приватний інтерес пов'язується з індивідуальними потребами індивідуальних платників податків. Хоча державний інтерес є одним із найвизначальніших в оподаткуванні, варто чітко розмежувати інтерес держави як механізму управління суспільством і інтерес суспільства, який повинен бути визначальним у системі інтересів. Це дозволить забезпечити баланс і враховувати потреби різних сторін в оподаткуванні.

У демократичному та економічно розвиненому суспільстві різниця інтересів між платниками податків і податковим органом, а також різниця між публічним і приватним інтересами загалом, буде меншою. Це пояснюється тим, що в такому суспільстві дотримуються принципи верховенства права, а права людини є цінністю для всіх його членів. У демократичному суспільстві відсутня відмінність між державними і суспільними інтересами, оскільки ніхто не може збагатитися за рахунок державних коштів безпосередньо. Це стимулює узгодження інтересів та балансування між публічним і приватним інтересами.

Досягнення державного інтересу не може бути кінцевою метою правового регулювання податкових відносин. Головна мета оподаткування полягає в узгодженні суспільного інтересу і формуванні збалансованої системи суспільних пропорцій, що сприяє еволюційному розвитку, а також захисту і реалізації приватного інтересу, який гарантує задоволення потреб індивідуальних членів суспільства. Отже, важливо забезпечити взаємозв'язок і взаємодію між різними інтересами, щоб досягти збалансованого та справедливого оподаткування, яке сприятиме загальному добробуту суспільства.

Погоджуємося з позицією вчених, що розмежування і врегулювання конфлікту інтересів у податкових правовідносинах часто потребує втручання юрисдикційних органів [103]. При збиранні податків держава чи територіальні громади одержують кошти від платників без безпосереднього надання відповідних послуг або товарів. У такому разі публічний інтерес реалізується за рахунок приватного інтересу платників податків. Однак для забезпечення справедливості і ефективності необхідно узгоджувати податкове законодавство з нормами, що регулюють фінансування публічних видатків. Конфлікт виникає як при надходженні коштів від приватних осіб до суспільного сектору, так і при витраті цих коштів на задоволення публічних потреб. У цілому конфлікт інтересів у податкових правовідносинах виникає у співвідношенні приватних і публічних інтересів, що потребує узгодження та врегулювання [140, с. 70].

У контексті можливості виникнення податкових спорів та напрямку державних і публічних інтересів спостерігаються тенденції до врахування інтересів меншості при забезпеченні інтересів більшості. Наприклад, необхідність сплати податку невід'ємно пов'язана з інтересами держави, суспільства та інших сторін. Водночас не можна виключати ситуацій, коли відкладення сплати податку в певних обставинах може мати позитивні наслідки у майбутньому. Можна домагатися виконання податкових зобов'язань за будь-яку ціну, навіть доходючи до процедури банкрутства, але можна також надати можливість підприємству реструктурувати свій податковий борг, допомогти йому подолати економічні труднощі і стабільно сплачувати податки та збори, щоб не втратити перспективного платника.

У ситуації, коли інтереси більшості не завжди враховуються належним чином, розмови про врахування інтересів меншості стають складними. Зрозуміло, що в такому контексті виникнення конфліктів між

інтересами різних сторін є неминучим, що може призвести до податкових спорів. Є. А. Усенко вказує, що підставою будь-якого податкового спору є поняття податкового конфлікту, який є більш складною конструкцією. На її думку, податковий конфлікт полягає у суперечності інтересів учасників такого конфлікту, в протиставленні позицій сторін податкових правовідносин. Вчена підкреслює, що особливістю податкового конфлікту є не просте протистояння інтересів учасників податкових відносин, а невіршеність протилежностей позицій таких суб'єктів, що впливає з мети реалізації інтересів кожної сторони [154, с. 51].

І. В. Караченцев підкреслює, що у податкових відносинах взаємодіють інтереси різної природи (приватні та публічні інтереси), на відміну від відносин у галузі цивільного права, де зазвичай перетинаються приватні інтереси. Тому, що дуже точним є твердження про те, що відносини і зв'язки між приватними і публічними суб'єктами в процесі фінансової діяльності держави і місцевого самоврядування є багатограними, комплексними за своїм характером, і вони з самого початку мають конфліктну природу. Вчений звертає увагу на публічно-правовий характер податкових відносин, що полягає у тому, що ці відносини, незалежно від їхньої форми, спрямовані на забезпечення фінансових ресурсів держави для здійснення її функцій, за рахунок юридичних і фізичних осіб платників податків і зборів, конфлікт інтересів в них відображений апріорі [50, с. 39-40].

При цьому варто мати на увазі підхід законодавця щодо урахування інтересів зобов'язаної сторони податкових відносин у випадках неоднозначного нормативного регулювання. З норм статей 4 і 56 Податкового кодексу України впливає, що законодавець встановив пріоритетність приватного інтересу платника податків перед публічним інтересом контролюючих органів. Це означає, що у разі колізій або суперечностей в нормах податкового законодавства платник податків має

право обрати найбільш вигідний для нього варіант поведінки, і такий варіант вважатиметься правомірним, навіть якщо контролюючі органи висловлюють свої заперечення.

При конструюванні диспозиції цих норм законодавець прагнув захистити інтереси платника податків, який перебуває в менш вигідному становищі порівняно з контролюючим органом. Це пояснюється тим, що контролюючий орган має владні повноваження і можливість застосовувати примусові заходи стосовно платника податків. Таким чином, законодавець встановив принцип презумпції правомірності рішень платника податків та забезпечив його права у випадках конфлікту з контролюючими органами.

Важливо розрізняти законність самого інтересу суб'єкта правовідносин і законність засобів його досягнення. Інтереси можуть бути різними, і законність чи незаконність не залежить від їх характеру. Законність чи незаконність пов'язана зі способами, якими інтереси реалізуються. Наприклад, прагнення жити в комфортних умовах, мати достатні ресурси та задоволення потреб є законними інтересами. Однак досягнення цих цілей може бути здійснене шляхом законних дій, таких як плідна праця, сплата податків, дотримання прав інших суб'єктів. Це відповідає законності й розумінню суспільних норм.

Та інтереси можуть бути досягнуті незаконними способами, такими як ухилення від сплати податків, приховування доходів чи створення штучних умов для отримання незаконних пільг. Ці засоби досягнення цілей відповідають незаконному характеру. Отже, важливо розуміти, що законність самого інтересу не залежить від способів його досягнення. Правова оцінка надається самими діями, методами та засобами, які використовуються для досягнення цих інтересів [44, с. 81-87].

За В. А. Вдовіченом, податково-правовий компроміс полягає у вирішенні конфлікту інтересів між державою і платниками податків

шляхом узгодження їх інтересів. Учений зауважує, що платник податків і держава не є протилежними сторонами, але спільно формують єдиний інтерес, що об'єднує приватний і суспільний інтереси платника податків як члена суспільства, який має інтерес у належному функціонуванні держави [14, с. 4]. При цьому він визначає категорії "публічний податковий інтерес" і "приватний податковий інтерес". На його переконання, публічний податковий інтерес представляє собою збалансовану сукупність об'єктивних податкових потреб і прагнень публічних суб'єктів податкових відносин, які охороняються державою. Приватний податковий інтерес включає інтереси конкретних осіб, які полягають у прагненні платників податків здійснювати свої дії, щоб задовольняти свої потреби, захищати свої права та отримувати належні можливості для виконання обов'язків [14, с. 4]. Податково-правовий компроміс між інтересами платників податків і держави вчений називає публічною угодою між державою та приватними суб'єктами, яка досягається через соціальний діалог або індивідуальні звернення платників податків [14, с. 4, 5]. У результаті такого компромісу встановлюється рівновага між правами і обов'язками приватних і публічних суб'єктів, а їх права та обов'язки закріплюються в нормах податкового права.

З досліджень Л. В. Бринцевої випливає, що законний інтерес є простим легітимним дозволом загального характеру, що відрізняється від суб'єктивного права, яке має характер індивідуально визначеного і чітко сформульованого дозволу. Інтерес закріплений в об'єктивному праві або впливає з нього і не є безпосереднім у суб'єктивному праві. Законний інтерес прагне до користування певним благом і відрізняється від суб'єктивного права, яке передбачає можливість [8, с. 72-73].

У платника податків, який має відповідний законний інтерес, немає відповідного обов'язку, але іноді виникають ситуації, коли такий обов'язок виникає у іншого суб'єкта. Наприклад, при застосуванні примусових заходів

до платника, таких як податкова застава, у нього виникає законний інтерес щодо забезпечення відповідності суми застави податковому боргу при описі майна, яке становить об'єкт податкової застави. У контролюючих органів, з свого боку, є обов'язок визначити суму застави, описати майно і забезпечити відповідну суму застави для цього майна відповідно до заборгованості платника перед державою. Таким чином, відсутність зустрічного обов'язку у суб'єкта є ще однією ознакою, яка дозволяє розрізняти розглядувані категорії «законний інтерес» і «суб'єктивне право».

У науковій літературі вчені по-різному характеризують окремі аспекти законного інтересу. Законний інтерес може відобразитися в об'єктивному праві, бути гарантованим державою та мати публічну природу. Наприклад, законним визначають інтерес, який не становить кола прав, але його реалізація не суперечить основним напрямкам державної діяльності та законодавству. Також відомою є думка, що законний інтерес відображається в об'єктивному праві або впливає з його загального змісту [50, с. 31]. А. О. Селіванов визначає законний інтерес як правову можливість певної поведінки суб'єкта, яка не суперечить юридичним обов'язкам інших суб'єктів і органів управління [141, с. 40-41].

Важливо зазначити, що досі в українському законодавстві відсутнє формальне визначення поняття «законний інтерес». Це може призводити до різних тлумачень і спірних ситуацій при його застосуванні. Однак це не заважає правникам визначати та досліджувати цю категорію на основі інтерпретації нормативних актів і наукових підходів [162, с. 31]. Загалом законний інтерес відображається у волі суб'єкта користуватися конкретним соціальним благом та можливості звертатися за захистом до компетентних органів. Його характеризують різні аспекти, включаючи публічну природу, взаємозв'язок з правовими нормами і відсутність суперечностей з основними напрямками державної політики та законодавством.

Законний інтерес у праві є однією з форм опосередкованого виявлення інтересів. Визнання інтересу як законного передбачає наявність певних ознак, характерних для правового явища. Однією з основних ознак, визначених О. І. Чеписом, є його непротиправність. Законний інтерес вважається таким, який не порушує норм права, що виражають інтереси суспільства, груп та окремих осіб. Через призму протиправності соціальні інтереси можна розділити на законні і незаконні. Принцип «дозволено все, що не заборонено» не суперечить цій дихотомії [160, с. 553]. Сфера законних інтересів неоднорідна, оскільки частина з них закріплена у правових нормах, тоді як інша, включаючи значну кількість інтересів, не має прямого правового визначення з різних причин. Одним з напрямів забезпечення законного характеру інтересу платників податків як об'єкта судового захисту може бути введення відповідних правових норм або завдяки іншим заходам.

Потрібно звернути увагу на опосередкованість законного інтересу у податковому праві декількома чинниками. По-перше, Конституційний Суд України надав тлумачення поняття «незаконний інтерес», визначивши його як інтерес, який не захищається законом або правом [116]. Це означає, що законним вважається інтерес, який не обмежує захищені Конституцією й законами України інтереси інших осіб та не суперечить загально визнаним принципам права. Це важливо в контексті податкового права, де інтереси держави та платників податків є протилежними, оскільки держава прагне забезпечити достатні надходження до бюджету, а платники податків бажають зберегти свої кошти.

По-друге, законний інтерес повинен впливати з об'єктивного права та ґрунтуватися на ньому. Це означає, що інтерес має бути дозволеним та очікуваним, а суб'єкт повинен мати право користуватися відповідним соціальним благом і звертатися за захистом своїх інтересів до компетентних органів. У податковому праві це може означати, що платник податків очікує,

що податкові заходи примусу будуть застосовуватися відповідно до підстав, а результати податкового контролю будуть правдивими та достовірними.

Отже, законність інтересу в податковому праві опосередковується непротиправністю та відповідністю об'єктивному праву. Це дозволяє визнати інтерес платника податків законним, якщо він не порушує права інших осіб і відповідає загально визнаним принципам права, а також якщо він випливає з об'єктивного права і супроводжується правовою дозволеністю.

Законний інтерес платника податків визначається у податковому праві, але не має безпосереднього нормативного закріплення. Поняття «інтерес» не обов'язково чітко визначається у тексті юридичних норм, але має ширший зміст. У контексті податкового права інтереси держави та платників податків можуть конфліктувати. Держава прагне забезпечити надходження до бюджету, а платники податків мають інтерес у збереженні своїх коштів. Ця суперечність може виникати при встановленні податкових норм, застосуванні податкових заходів та податковому контролю. Приклади законного інтересу платника податків включають ситуації, коли платник очікує, що податкове право буде застосовано відповідно до норм, а його права та інтереси будуть захищені. Це може стосуватися оцінки предмета оподаткування, застосування податкових заходів та дії податкової застави. Проте розв'язання суперечності інтересів держави та платників податків ґрунтується на загальних принципах права та справедливості, а також рішеннях законодавчих і судових органів. Законний інтерес платника податків визначається не безпосередньо в об'єктивному праві, а залежить від змісту податкового права та його принципів.

З'ясувалося, що дослідники розглядають різні аспекти даного поняття. Ілюстративним є офіційне визначення терміна «інтерес», який підлягає захисту, яке наведено у Рішенні Конституційного Суду України від 1 грудня 2004 року №1-10/2004. Конституційний Суд України виходить з

можливості різних тлумачень цього терміна, включаючи етимологічне, загальносоціологічне, психологічне і юридичне. У пункті 3.1. Рішення зазначено таке:

- етимологічне значення включає: а) увагу до чогось або когось, зацікавлення; цікавість, захоплення; б) вагу; значення; в) те, що найбільше цікавить когось, що становить зміст думок і турбот; г) прагнення, потреби; д) те, що відповідає прагненням і потребам, приносить користь;
- у загальносоціологічному значенні – це об'єктивно існуюча й суб'єктивно усвідомлена соціальна потреба, мотив, стимул, спонукання до дії;
- у психологічному сенсі – це особистісне ставлення до цінного та привабливого предмета;
- у юридичному – категорія «інтерес» об'єднує попередньо згадані значення і може бути використана в широкому та вузькому розумінні як самостійний об'єкт правовідносин, реалізація якого забезпечується або блокується нормативними засобами [116].

Як було зазначено Конституційним Судом України у пункті 3.3. свого Рішення, термін «інтерес» у вузькому розумінні пов'язаний логічно-семантично з суб'єктивними правами, хоча він не є їх прямим посередником і виходить за межі цих прав. У такому розумінні термін «інтерес» застосовується у Конституції України та більшості нормативно-правових актів. Однак сутність інтересу у широкому значенні досі залишається неясною, оскільки у пункті 3.2 зазначеного Рішення просто перераховуються статті Основного Закону, які стосуються інтересу, а його конкретне змістовне наповнення не розкривається.

Крім того, Конституційний Суд України зазначає про можливість існування різних типів інтересу. Зокрема, пропонується виділяти законний, правоохоронюваний, охоронюваний законом і незаконний інтерес (пункт 3.5 Рішення). Розглянемо ці категорії. У листі Кабінету Міністрів України

до Конституційного Суду України зазначено, що «законні інтереси впливають з певних встановлених прав, і критерієм розмежування є ставлення особи до цих прав, законних інтересів» (пункт 2.3 Рішення). Проте таке твердження не уточнює, як саме виражається ставлення особи до прав та законних інтересів. Вважаємо, що ця позиція Кабінету Міністрів України не допомагає з'ясувати сутність досліджуваної категорії.

Охоронювані законом інтереси, зазначає Конституційний Суд України, перебувають у логіко-смысловому зв'язку з поняттям «право» і, як правило, не визначаються у статтях закону, тому фактично вони є правоохоронюваними (пункт 3.3 Рішення). Цей підхід до розмежування між «законним інтересом» і «охоронюваним законом інтересом» також може викликати дискусії, оскільки розмежування між цими категоріями має ґрунтуватися на наявності або відсутності їхнього правового закріплення у нормах закону. Не все, що перебуває поза межами правового оформлення, може вважатися правоохоронюваним. Хоча неможливо охопити всі відносини в суспільстві правовими нормами, можна говорити про існування відносин, які не потребують правового оформлення.

Показово, що суд у рішенні звертає увагу на факт, що Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України (Мінекономіки України) до визначення законних інтересів підходить інакше. Цим відомством зазначається, що охоронюваний законом інтерес впливає безпосередньо зі змісту права, визначеного законом для кожного випадку і є невід'ємним від конкретних прав суб'єктів правовідносин (п. 2.5 Рішення [116]). Цей підхід підкреслює, що охоронюваний законом інтерес має пряме підґрунтя у конкретних нормах закону і пов'язаний із змістом права, що регулює відповідні відносини. Закон визначає обсяг і межі прав суб'єктів, і охоронюваний законом інтерес впливає з цього законодавчого визначення.

Фактично ця позиція спрямована на уточнення інтерпретації охоронюваного законом інтересу, наголошуючи на його прямому зв'язку з конкретними нормами закону. Вона відображає практичну необхідність чіткого визначення прав та інтересів суб'єктів правовідносин у відповідних законодавчих актах для забезпечення їхньої охорони. Отже, розбіжності у поглядах на поняття охоронюваного законом інтересу свідчать про складну і дискусійну природу цього поняття, яка може варіюватися залежно від контексту і правових традицій.

У контексті нашого дослідження потрібно звернути увагу на ознаки охоронюваного законом інтересу, визначені у п. 3.6 вказаного вище Рішення Конституційного Суду України, виходячи із співвідношення категорій «інтерес» і «суб'єктивне право». Зокрема, було зазначено, що охоронюваний законом інтерес: а) має на меті задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб; б) означає прагнення (неюрідичну можливість) до користування у межах правового регулювання конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом; в) виходить за межі змісту суб'єктивного права; г) не може суперечити Конституції і законам України, суспільним інтересам, загальновизнаним принципам права; д) розглядається як простий легітимний дозвіл, тобто такий, що не заборонений законом; е) є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони. Ці ознаки дозволяють розуміти характер та особливості охоронюваного законом інтересу.

Зауважимо, що інтерес платників податків і зборів може здаватися протилежним інтересам держави та суспільним інтересам. Це виходить з природи відносин між платниками податків і зборів, державою та суспільством, де кожна сторона має на меті свої власні цілі та інтереси. Однак важливо зазначити, що система оподаткування та співвідношення між інтересами платників податків, держави і суспільства може бути об'єктом правового регулювання й змін. Законодавство може

встановлювати правила і обмеження, що визначають, які інтереси мають пріоритет у відносинах між цими сторонами.

Оскільки взаємодія між платниками податків, державою і суспільством є складною та багатогранною, вирішення конфліктів і забезпечення рівноваги між інтересами може потребувати компромісних рішень та пошуку оптимального рівня оподаткування та використання податкових коштів. Таким чином, хоча інтереси платників податків і держави можуть мати свої особливості і навіть суперечності, розуміння та балансування цих інтересів є складним завданням, яке залежить від конкретного правового контексту та економічної ситуації.

Додаткового наукового обґрунтування потребують, на наш погляд, деякі думки фахівців щодо розмежування охоронюваних законом інтересів та законних інтересів платників податків. Так, А. В. Сліденко стверджує, що охоронювані законом інтереси мають більшу вагу, ніж законні інтереси цих суб'єктів [145, с. 31-32]. Він аргументує це тим, що охоронювані законом інтереси платників податків закріплені в законодавстві і дають можливість платникам посилаючись на відповідні положення законів для захисту своїх інтересів. Науковець також зазначає, що захист не встановлених законодавством інтересів платників податків є проблематичним. Проте слід зауважити, що законні інтереси платників податків також мають значення і можуть бути захищені відповідно до принципів правової держави. Не всі інтереси, які можуть мати законний характер, закріплені конкретними нормами. У таких випадках необхідно проводити наукові дослідження й розробляти відповідне законодавство для забезпечення адекватного захисту цих інтересів.

Важливо розрізняти поняття охоронюваних законом інтересів та законних інтересів. Не всі законні інтереси платників податків є охоронюваними законом, проте їх охорона може вимагати додаткових правових заходів та розроблення відповідного законодавства. Таким чином,

науковий підхід дозволяє розглядати інтереси платників податків як складну проблему, яка потребує глибокого вивчення та правового аналізу для забезпечення належного захисту цих інтересів відповідно до принципів правової держави.

А. В. Сліденко при характеристиці властивостей категорії «законний інтерес платника податків» зазначає, що він: а) впливає з податково-правової норми; б) є самостійним об'єктом судового захисту; в) має загальний характер дозволу; г) метою законного інтересу є задоволення потреб платника, які не суперечать Конституції, законам України, суспільним інтересам та іншим загальноправовим засадам; д) не включає зустрічного обов'язку суб'єкта; е) не має прямих, законодавчо встановлених гарантій для своєї реалізації; є) представляє собою прагнення та очікування платника податків щодо користування певним благом [145, с. 61-62]. Варто підтримати думку вченого, що законний інтерес існує поряд із суб'єктивним правом у правовому статусі платника податків. Він представляє собою об'єктивно існуючі очікування, що впливають з загального змісту податкового права і ґрунтуються на відповідних податково-правових нормах. Застосування поняття "інтерес" при формулюванні податково-правової норми не вважається визначеністю у об'єктивному праві, оскільки воно неможливе без дозволу та очікувань, що впливають із загального змісту права. Таким чином, законні інтереси є самостійним елементом правового статусу платників податків, різняться від суб'єктивних прав і характеризуються певними особливостями, такими як відсутність законодавчого закріплення, динамічний характер, відсутність прямих гарантій та зустрічних обов'язків суб'єкта.

1.1.3. Нормативна формалізація інтересів учасників податкових відносин

Відомий німецький вчений Георг Єллінек відносини між державою і індивідом розподіляє на чотири категорії, які визначаються правами приватних осіб. По-перше, права на участь у діяльності публічної влади: ця категорія включає права, які надаються індивіду для участі в процесах публічної влади, наприклад, виборче право. Індивід має право обирати своїх представників у державних органах та брати участь у прийнятті рішень, що стосуються суспільства. По-друге, обов'язки осіб стосовно держави: ця категорія охоплює обов'язки, які покладаються на індивіда відносно держави, наприклад, обов'язок сплачувати податки. Індивід має зобов'язання виконувати правила і закони, встановлені державою, включаючи фінансові зобов'язання перед державою. По-третє, права приватних осіб на свободу від держави. Ця категорія охоплює права, які гарантуються приватним особам на незалежність та свободу від державного втручання. Це можуть бути права на недоторканність особи, приватного житла, та інші права, які забезпечують індивідуальну свободу. Нарешті, по-четверте, права на допомогу держави. Ця категорія включає права, які надаються індивідам на отримання допомоги та захисту з боку держави. Наприклад, право на судовий захист, доступ до правосуддя, або інші форми допомоги та підтримки, які надаються державою [242, с. 3-14]. Ці категорії відображають різні аспекти взаємодії між державою і індивідом, підкреслюючи як права, так і обов'язки, які характеризують такі відносини.

Я. В. Греці та Ю. М. Бисага переконують, що важливо одночасно розвивати і державні, і громадські інституції для захисту прав платників податків [29, с. 35]. Це означає, що окрім державних органів, зокрема податкових служб, також необхідно створювати та розвивати незалежні громадські організації, які займаються захистом прав платників податків.

Такий підхід сприятиме створенню більш прозорої і справедливої податкової системи. Крім того, автори вказують на необхідність невідкладного розроблення організаційно-правових заходів для захисту інтересів держави у податкових правовідносинах. Це означає, що окрім захисту прав платників податків, необхідно приділяти увагу й захисту інтересів держави, зокрема у забезпеченні ефективної податкової системи та боротьбі з ухиленням від оподаткування. Зазначений підхід ураховує важливість забезпечення балансу між захистом прав платників податків та інтересів держави, що сприятиме підтримці стабільної і справедливої податкової системи.

Науковці виділяють такі основні ознаки платника податків:

1) формально-нормативна ознака: статус платника податків може бути набутий особою лише відповідно до податкового законодавства. Це означає, що коло осіб, які є платниками податків, встановлюється нормативно;

2) податкова правоздатність: платник податків повинен мати правоздатність у сфері оподаткування, тобто бути здатним мати права та обов'язки, пов'язані з оподаткуванням;

3) недоступність передачі прав: платник податків не може передати свої права у сфері оподаткування іншій особі, наприклад, за допомогою цивільно-правового договору. Податкові права залишаються особистими для платника;

4) обов'язок сплати податку: основним обов'язком платника податків є публічний обов'язок зі сплати податку. Цей обов'язок виконується шляхом безпосередньої сплати податку у межах майнових податкових відносин;

5) вимога сплати податку: платники податків сплачують податки до бюджетів або позабюджетних фондів держави або муніципальних утворень. Тільки держава чи муніципальні утворення мають право вимагати від платників податків виконання їх обов'язків;

б) володіння об'єктом оподаткування: платники податків повинні мати об'єкт оподаткування, тобто майно або інші ресурси, з яких нараховується податок;

7) сплата податку з власних коштів: платники податків зобов'язані сплачувати податки з коштів, що знаходяться у їх власності, господарському віданні або оперативному управлінні. Сплата податку зменшує майновий комплекс самого платника податків;

8) відповідальність за несплату податку: платники податків несуть самостійну відповідальність за невиконання свого обов'язку щодо сплати податку. У разі несплати податку, вони несуть наслідки цієї порушення, включаючи фінансові санкції чи інші наслідки [140, с. 43-44].

Слід зауважити, що серед учених немає одностайності щодо того, що становить собою правовий статус суб'єктів правовідносин, зокрема податкових, і які елементи складають його зміст. Р. Б. Величко стверджує, що правовий статус є багатогранною, універсальною й комплексною категорією, яка визначає обсяг прав, обов'язків та гарантій їх здійснення, встановлює місце суб'єкта у конкретних правовідносинах і регулює його зв'язки з іншими суб'єктами [15, с. 288]. Також можна знайти у науковій літературі думку, що правовий статус особи визначає її юридичну позицію у взаємодії з суспільством та державою [152, с. 277]. Деякі інші автори вбачають у правовому статусі закріплене юридичне становище фізичних та юридичних осіб у певній системі суспільних відносин [7, с. 202]. О. Р. Дашковська вважає, що правовий статус суб'єктів права складається з їхніх прав, обов'язків та законних інтересів [159, с. 342].

Отже, правовий статус суб'єкта розглядається дослідниками як юридична категорія, що визначає місце й роль особи у конкретних правовідносинах і має відповідний зміст. Розуміння правового статусу суб'єктів відкриває нові можливості і розширює межі впливу на відносини, в яких вони беруть участь. Проте слід підкреслити, що правовий статус не

може регулювати зв'язки з іншими суб'єктами правовідносин, як стверджує Р. Б. Величко, оскільки правове регулювання здійснюється нормами права, а у нашому випадку – нормами податкового права.

На думку О. Ф. Скакун, правовий статус включає права, свободи, обов'язки та відповідальність, які спрямовують поведінку суб'єкта, що володіє правосуб'єктністю, у суспільстві [143, с. 378–379]. Її погляд поділяє Я. С. Золотарьова, яка стверджує, що правовий статус – це набір законодавчо встановлених прав та обов'язків, що визначають межі допустимої і необхідної поведінки, а також ступінь юридичної відповідальності за порушення норм права, які визначають правовий статус [48, с. 49]. Ми погоджуємося з твердженням, що суб'єкт права, увійшовши у правовідносини, набуває правового статусу, який ґрунтується на правосуб'єктності [52, с. 32] – здатності мати права й обов'язки. Правосуб'єктність означає можливість і здатність особи бути суб'єктом правових відносин з усіма правовими наслідками, включаючи правоздатність, дієздатність та деліктоздатність. Правосуб'єктність є передумовою для набуття відповідного правового статусу. Однак теза вченої, що суб'єкт координує свою поведінку згідно з відповідальністю, є дискусійною, позаяк відповідальність полягає у застосуванні державного примусу до особи за порушення норм чинного законодавства. Несення покарання та санкцій, передбачених правовими нормами і застосовуваних компетентними органами за вчинення протиправних дій, є своєрідним обов'язком суб'єкта правових відносин. Наприклад, платник податків координує свою поведінку відповідно до вимог, установлених законодавством, і нести відповідальність у разі порушення таких вимог – наслідок цього.

М. В. Мірошніченко підкреслює важливість взаємозв'язку економічних і правових інтересів суб'єктів податкових відносин. Розбіжність між економічними інтересами платника податків і

контролюючих органів, які виступають як представники державних економічних інтересів, є джерелом конфліктів у сфері податкових відносин. Причина походження цього інтересу у платника податків має особистісний характер, оскільки він базується на його економічних потребах і прагненнях. Науковець зазначає, що контролюючі органи виступають як посередники у відносинах між платником податків і державою, і їх головним завданням є забезпечення економічних інтересів держави. Під впливом економічного інтересу платника податків формується його правовий інтерес. Правовий інтерес особи визначається як бажання дотримуватися раціонального порядку правової поведінки під час реалізації своїх прав та обов'язків. У разі ж конфлікту між платником податків і контролюючим органом щодо поведінки платника податків, правовий інтерес публічної влади полягає у спонуканні платника податків виконувати свої податкові обов'язки у спосіб, який вважається найбільш прийнятним для досягнення цілей оподаткування [84, с. 7, 8].

З одного боку, здається доцільним зосередити увагу на правах та обов'язках як основних складниках правового статусу платників податків. У такому разі правовий статус розглядається як сукупність юридичних прав та обов'язків, які персоніфікують особу як учасника податкових відносин. З іншого боку, цей підхід відображає важливі аспекти, оскільки права й обов'язки платників податків визначають їх становище та роль у податкових відносинах. Ці права й обов'язки закріплюються в законодавстві і впливають на порядок оподаткування, регулюють зобов'язання платників податків перед державою та їхні права на захист. У контексті платників податків правовий статус включає права на отримання інформації про оподаткування, право на подання декларації, право на судовий захист у разі спорів щодо оподаткування та інші права, а також обов'язки щодо своєчасної сплати податків, подання звітності тощо. Отже, розуміння правового статусу платників податків як сукупності їхніх прав

та обов'язків відображає важливий аспект їх участі у податкових відносинах.

Конституційний статус платника податків ґрунтується на обов'язку кожного громадянина сплачувати законні податки і збори (згідно зі статтею 67 Конституції України). Деякі вчені зазначають, що обов'язок сплачувати податки може обмежувати ряд основних прав особи [158, с. 15]. Принцип законності встановлення податків є критерієм обмеження державного права на стягнення податків. Цей принцип не обмежується вимогами щодо правової форми акта, що встановлює податок, але також вимагає відповідності його змісту певним принципам, таким як справедливість, верховенство прав людини, формальна та юридична рівність, загальні та спеціальні принципи оподаткування.

Обов'язок сплачувати податок і право на справедливе стягнення податку конкретизуються через обов'язки та права платників податків, що закріплені у законодавстві про податки і збори, зокрема в податковому кодексі (законі) кожної окремої держави [53]. Так, Україна встановлює обов'язки та права платників податків у статтях 16 та 17 Податкового кодексу України. Це означає, що статус платника податків не надає явного примату обов'язкам над правами. Однак конституційний обов'язок сплачувати податки є основою статусу платника податків, оскільки всі інші обов'язки і права, включаючи право на справедливе стягнення податків, пов'язані з цим основним податковим обов'язком [140, с. 36].

Дійсно, вчені мають різні погляди на класифікацію обов'язків платників податків. Деякі пропонують розглядати сплату податків та зборів як основний обов'язок, а податковий облік та податкову звітність – як факультативні. Інші заперечують проти такого твердження. З одного боку, прихильники такої думки розуміють, що класифікація може бути умовною і вважають, що такий розподіл має право на існування, оскільки головною метою податкового регулювання є забезпечення надходжень до бюджетів. З

іншого – вони вважають, що такий підхід, який розглядає податковий облік і податкову звітність як факультативні, є нелогічним, адже податковий обов'язок платника чітко визначений у законодавстві, виконання його є обов'язковим. Якщо деякі складові податкового обов'язку визнаються факультативними, це може створити ситуацію, коли платника "змушують" виконувати необов'язкові дії.

Вважаємо виваженою позицію, коли податковий обов'язок розглядається як сукупність видових обов'язків з податкового обліку, сплати податків і зборів та податкової звітності [55, с. 26]. Адже належне виконання податкового обов'язку передбачає не лише дотримання державних приписів платниками податків, але й виконання цих обов'язків у відповідній послідовності.

Аналізуючи обов'язки платників податків, їх можна умовно розподілити на такі групи:

1) обов'язки з податкового обліку. Ця група включає обов'язки платників податків стати на облік або зареєструватися в податковому органі, надавати компетентним органам необхідну інформацію, наприклад, про відкриття рахунків, прийняті рішення, судові ухвалення тощо. З появою державних реєстрів фізичних і юридичних осіб - платників податків, цей обов'язок набув нового змісту;

2) обов'язки зі сплати податків. Ця група охоплює обов'язки платників податків самостійно та правильно обчислювати суми податкових платежів, вчасно й у повному обсязі сплачувати податки, а також погашати будь-які недоїмки, які можуть виникнути;

3) обов'язки з податкової звітності. Ця група включає обов'язки платників податків вести бухгалтерський облік, вносити виправлення у звітність, вчасно складати звіти і зберігати їх протягом необхідного часу. Платники також повинні надавати податковим органам необхідні

документи, пояснення, довідки та виконувати вимоги податкових органів, або обґрунтовувати відмову виконати певні вимоги [102, с. 294].

Основним обов'язком платників податків є обов'язок зі сплати податків та зборів, який має конституційний характер і закріплений у статті 67 Конституції України. Податковий кодекс України деталізує особливості реалізації цього обов'язку. Усі інші обов'язки платників податків є похідними від основного обов'язку і взаємопов'язані між собою.

У контексті реалізації податкового обов'язку у його широкому розумінні стає очевидно, що саме обов'язки платників податків є основною метою правового регулювання у сфері оподаткування, оскільки через виконання податкових обов'язків держава та територіальні громади отримують значну частку своїх бюджетних доходів, близько 80%. Конкретні обов'язки платника податків виникають при наявності об'єкта оподаткування та фактів, що породжують обов'язок сплати податку. Це впливає з того, що природа обов'язку сплати податків і зборів визначається владними, імперативними вимогами з боку держави стосовно реалізації суб'єктом обов'язку зі сплати податків і зборів. У податкових правовідносинах та реалізації обов'язку зі сплати податку може виникати протистояння між податковим органом і платником податків. Тому важливо чітко визначити межі можливих дій, права та обов'язки кожної зі сторін.

Законодавство встановлює обов'язки платників податків, зокрема:

- а) обов'язок своєчасно та повністю сплачувати податки та збори згідно з вимогами податкового законодавства;
- б) обов'язок вести облік та звітність з питань оподаткування, представляти відповідні декларації та звіти в установлені строки;
- в) обов'язок співпрацювати з податковими органами, надавати необхідну інформацію та документи, відповідати на запити та дотримуватися правил і процедур, встановлених законодавством.

Ці обов'язки спрямовані на забезпечення правильної реалізації податкових

зобов'язань та ефективного функціонування податкової системи, а також на запобігання податковим ухиленням і забезпечення справедливості в оподаткуванні.

Погляди вчених на складові правового статусу суб'єктів можуть різнитися, і кожен з них має свої особливості. А. В. Панчишин включає до структури правового статусу такі елементи, як правові норми, основні права, свободи, законні інтереси, обов'язки суб'єктів, правосуб'єктність, правові принципи, громадянство, гарантії прав і свобод, юридичну відповідальність та правовідносини загального (статусного) типу [91, с. 96]. Схоже за змістом визначення А. М. Колодія містить статусні правові норми, правові відносини, суб'єктивні права, свободи, юридичні обов'язки, громадянство, правові принципи, юридичні гарантії, законні інтереси, правосуб'єктність та юридичну відповідальність [59, с. 133].

Проте виникає питання про розмежування суб'єктивних прав і законних інтересів платників податків, оскільки чинне українське законодавство не визначає такі інтереси. При розмежуванні суб'єктивного права і законного інтересу саме ознака нормативного закріплення буде ключовою.

У контексті податкових відносин у складі правового статусу платників податків може бути відсутність свобод. Свобода передбачає можливість особи вчиняти вибір згідно зі своїми бажаннями, інтересами і цілями. Проте в податковому праві зазвичай використовується імперативний підхід, де платники податків обмежені і повинні дотримуватися законодавчих вимог.

Термінологічні відмінності між "правом" і "свободою" впливають з міжнародних документів, таких як Декларація прав людини і громадянина (1789 р.) та Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод (1950 р.) [28; 61]. Сутність розбіжностей полягає у межах можливої поведінки особи та механізмі державного гарантування. У зв'язку з

особливостями податкового регулювання, дійсно, доцільніше використовувати терміни "право" і "інтерес" щодо платників податків. У цьому контексті важливо звернути увагу на їх права та законні інтереси. Податкове законодавство України не передбачає розгляд свобод у контексті правового статусу платників податків. Отже, у правовому статусі платників податків мають місце їх права та законні інтереси, але не свободи.

Правовий статус платників податків та податкових агентів може бути розглянутий у контексті визначення їх прав, свобод, обов'язків та відповідальності, які встановлюються нормативно-правовими актами і гарантуються державою. Правовий статус визначається сукупністю правових норм, які детермінують діапазон дій та обов'язків особи, а також забезпечують нормальне функціонування суспільства.

Стосовно платників податків, то їх правовий статус охоплює такі аспекти:

1) права та свободи. Платники податків мають право на захист своїх прав та свобод у сфері оподаткування. Це може включати право на конфіденційність інформації про їх фінансовий стан, право на апеляцію та судовий захист у випадках порушення їх прав;

2) обов'язки. Платники податків мають обов'язок своєчасно та правильно обчислювати, декларувати й сплачувати податки згідно з вимогами податкового законодавства. Вони повинні дотримуватися правил та процедур, установлених податковим законодавством, і надавати необхідну інформацію органам податкової служби;

3) відповідальність. Платники податків несуть відповідальність за своєчасну та правильну сплату податків. Це може включати наслідки за неправильне обчислення або ухилення від сплати податків, такі як штрафи, пені, інші фінансові санкції чи навіть кримінальну відповідальність.

Правовий статус податкових агентів у свою чергу залежить від їх ролі у системі оподаткування. Вони можуть мати обов'язки зі збору та утримання податків від інших осіб і перерахунку їх до бюджету. Їх правовий статус включає обов'язки відповідно до податкового законодавства, зокрема, відповідальність за своєчасне та правильне утримання і сплату податків, а також за забезпечення достовірності й правильності інформації про оподатковувану особу.

Водночас визначення платника податків в інших країнах відрізняється від українського підходу своєю специфікою. Наприклад, у Податковому кодексі Молдови спостерігається такий варіант нетрадиційного підходу. Відповідно до статті 5 цього кодексу, платник податку або суб'єкт оподаткування – це особа, яка згідно з податковим законодавством зобов'язана обчислювати та/або сплачувати в бюджет будь-який податок (мити), збір, відповідну пеню та штраф, а також особа, яка згідно з податковим законодавством зобов'язана утримувати або стягувати з іншої особи та сплачувати до бюджету зазначені платежі.

Справді, включення штрафів до визначення платника податків може бути помилковим, оскільки штрафи можуть накладатися і на інших осіб, які не є платниками податків. Також віднесення податкового агента до поняття "платник податків" може бути некоректним, оскільки ці поняття мають різні значення. Платник податків – це особа, яка зобов'язана сплачувати податки, тоді як податковий агент – це особа, яка зобов'язана утримувати або стягувати податки з іншої особи та сплачувати їх до бюджету. Отже, таке визначення платника податків у Податковому кодексі Молдови має свої хиби і продукувати правові неузгодженості [98].

Проблема сутності суб'єктивного права досліджується багатьма вченими [139, с. 52–57; 8, с. 72-80; 95, с. 52; 24, с. 167-192] . Зазвичай це поняття визначається як міра можливої або дозволеної поведінки особи, яка допускає суб'єкту діяти або утримуватися від певних дій для задоволення

власних чи суспільних потреб і інтересів. Права не можуть бути передані ні державою, ні іншими суб'єктами, а у разі їх порушення особа може звернутися до компетентних органів державної влади для застосування державного примусу до правопорушника.

Вчені говорять про такі ознаки суб'єктивного права: закріплення в нормативних актах держави або у судовій практиці; формальна визначеність можливої поведінки, виражена у конкретних правомочностях; юридична забезпеченість права через обов'язки відповідних осіб; гарантованість державним примусом у разі порушення прав чи невиконання обов'язків.

При вивченні податкового права науковці характеризують суб'єктивні права саме платників податків. Суб'єктивні права платників податків визначаються як нормативно визначена міра їх можливої поведінки, реалізована на власний розсуд, але у межах, не заборонених законом, з можливістю застосування заходів державного примусу [14, с. 6]. Ознаки суб'єктивного права платників податків включають: передбачену нормою податкового законодавства міру поведінки; можливість будувати модель поведінки на власний розсуд, але у межах, не заборонених законом; невикористання права не означає його припинення; можливість здійснювати права в будь-який час; застосування примусових заходів до осіб, які порушують права платників податків [14, с. 10].

Також часом виокремлюють ознаки суб'єктивних прав платників податків, включаючи закріплення їх у законодавстві, забезпечення цих прав відповідними обов'язками органів державної влади, наявність механізму реалізації, обмеження поведінки платників податків, задоволення інтересів і потреб, виникнення з моменту народження особи - платника податків чи державної реєстрації юридичної особи, невідчужуваність таких прав. Зокрема, деякі суб'єктивні права платників податків можуть одночасно бути їх обов'язками, наприклад, подання декларацій до податкових органів.

Однак варто зауважити, що права й обов'язки – це різні правові категорії, які не можуть переходити одне в одне. Подання декларації завжди було обов'язком платників податків.

С. О. Бондаренко визначає суб'єктивне право платника податків як гарантовану державою міру його можливої поведінки, що ґрунтується на нормі об'єктивного права, з метою задоволення законного інтересу. Ознаки суб'єктивних прав платників податків включають: міру можливої поведінки, засновану на нормі об'єктивного права; мету задоволення законного інтересу; можливість учиняти певні дії, вимагати поведінки від зобов'язаних осіб, застосовувати примус у конкретних випадках; чітке визначення прав у межах податкової сфери; установлення меж втручання держави в майнову сферу та приватне життя платника податків [6, с. 22–23] . У порівнянні з законними інтересами платника податків слід враховувати ці ознаки суб'єктивних прав, які відображають межі та можливості платників податків у сфері оподаткування.

У ході дослідження правового статусу платників податків доцільно звернути увагу на важливу логіку законодавця: спочатку закріплені обов'язки платників податків, а потім їх права. Зазначений підхід дозволяє забезпечити виконання податкових зобов'язань перед державою, а потім розглядати правовий статус платників податків. У Податковому кодексі України був розширений перелік прав платників податків порівняно з попереднім Законом «Про систему оподаткування». Зокрема, у статтях 16 та 17 Податкового кодексу України визначено додаткові права платників податків. Ці права можна розділити на такі групи:

- 1) права, пов'язані з податковим обліком, що дозволяють платникам податків представляти свої інтереси безпосередньо або через представника у податкових органах та бути присутніми при проведенні податкових перевірок;

2) права, пов'язані зі сплатою податків, що включають можливість використовувати податкові пільги, одержувати відстрочку, розстрочку, податковий кредит та інші механізми для полегшення сплати податків;

3) права, пов'язані з податковою звітністю, що включають право отримувати необхідну інформацію в податкових органах, обирати метод ведення податкового обліку, надавати пояснення та обґрунтовані відмови перед податковими органами, оскаржувати рішення податкових органів, зберігати податкову таємницю тощо [102, с. 296].

З однієї сторони, можна розділити права і обов'язки платників податків на основні додаткові (інші). Подібний підхід обумовлюється тим, що конкретні права (обов'язки) платників податків, закріплені у чинному законодавстві, можуть стосуватися не тільки платників податків, але й осіб загалом. Наприклад, право на нерозголошення контролюючим органом відомостей, яке ніяк не пов'язане з обов'язком сплати податку. Проте зазначену класифікацію можна розглядати як умовну, адже в деяких випадках права та обов'язки платників податків можуть перехрещуватися і взаємозалежати, залежно від конкретної ситуації та вимог законодавства.

З іншої сторони, класифікувати права платників податків можна за сферою їх застосування. У такому випадку логічно виокремлювати універсальні та специфічні права. Перші застосовуються у всіх групах податкових правовідносин і включають такі права, як право на представництво, що дозволяє платникам податків представляти свої інтереси перед податковими органами безпосередньо або через представника, або право на інформацію, яке передбачає право отримувати відповідну інформацію від податкових органів, необхідну для виконання податкових зобов'язань та захисту своїх прав. Другі ж застосовуються в окремих групах податкових відносин і включають права, які притаманні лише певним ситуаціям або видам оподаткування. Наприклад, право на

отримання податкових пільг є специфічним правом, яке може бути застосоване лише в певних випадках і залежно від установлених критеріїв.

Також права платників податків можна класифікувати на виняткові та загальні. У такому разі підставою класифікації стає ознака поширюваності цих прав на інших осіб. Виняткові права стосуються лише платника податків і не поширюються на інших осіб. Загальні ж права платників податків можуть мати вплив на інших учасників податкових відносин. Ця класифікація дозволяє усвідомити різноманітність прав платників податків та їх застосування у різних контекстах податкових відносин.

Часом у наукових колах висловлюється позиція щодо рольового правового статусу платників податків, що вбачається вельми спірною та необґрунтованою. Для належного розуміння рольового статусу суб'єктів податкового права та його зв'язку з правовим статусом платників податків слід дослідити певні аргументи, що допоможе отримати більш повну картину і зрозуміти обґрунтованість її підходу.

Так, право скарги, на яке спирається визначення ролі платника, можна розуміти як право оскарження рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів. Це право стосується сукупності прав платника податків, і воно є одним з його складових елементів. Тому логічно наголосити на доцільності включення права скарги до сукупності прав платника податків. Також варто звернути увагу на можливість притягнення до відповідальності як елемента податково-правового статусу. Тут важливо зосередитися на відповідальності суб'єктів саме за порушення податкового законодавства. Це означає, що відповідальність за порушення податкового законодавства є одним із структурних елементів правового статусу платника податків. Отже, правовий статус платника податків складається з сукупності прав, обов'язків, законних інтересів і відповідальності за порушення податкового законодавства.

О. І. Чепис у цивільному праві виділяє спільні та відмінні ознаки між законними інтересами і суб'єктивними правами. До спільних ознак належить їх визнання державою як юридичних дозволів та їх використання для досягнення цілей цивільного законодавства. Обидва поняття є диспозитивними, і на нікого не покладено обов'язку реалізації. Відмінності полягають у більшій рухливості законних інтересів, їх варіативності, нижчому рівні гарантій та різноманітності змісту [161, с. 133].

Виокремлюючи принципові відмінності між розглядуваними категоріями варто зауважити, що законний інтерес на відміну від суб'єктивного права не є безпосередньо закріпленим нормою права, а лише з нею узгоджується. Законний інтерес, якщо він не має індивідуально визначеного характеру, не передбачений правовими нормами. Проте ми не підтримуємо тезу, що законний інтерес "в основному не відображений у законодавстві", бо у податково-правовому регулюванні термін "в основному" не може мати суттєвого значення. До того ж, як уже зазначалося, законні інтереси загалом не відображаються у правових нормах, але вони є складником правового статусу платника податків.

Характеризуючи податково-правовий інтерес, що охороняється законом, О. О. Шишов робить наголос на неможливості відділити податково-правовий інтерес від суб'єктивного права платника податків [163, с. 10–11]. Податкове право забезпечує суб'єкту можливість діяти або не діяти відповідно до його інтересів і потреб у податковій сфері. Інтерес платника податків, який спрямований на задоволення його потреб і отримання певного блага, реалізується через суб'єктивне право, яке передбачається податковою нормою і гарантується державою. Такий зв'язок між суб'єктивним правом і податковим інтересом дозволяє забезпечити охорону і захист прав платників податків у податковій сфері.

Чимало представників правової доктрини звертаються до проблеми визначення сутності законного інтересу. Судові органи також не залишаються осторонь цього процесу, намагаючись використовувати різні критерії для характеристики цього поняття. Проте їхні висновки часом спірні.

Цікаво, що увагу юристів привернула практика, сформована Вищим адміністративним судом України і підтримана Верховним Судом України, щодо застосування так званого правила юридичної значимості. Згідно з цим правилом, відмова у задоволенні вимог платника податків до суду може бути обґрунтована тим, що спірне діяння або рішення суб'єкта владних повноважень не змінює, не припиняє його суб'єктивних прав і не має для нього обов'язкових юридичних наслідків. Використання такого мотиву не може викликати заперечень у відношенні захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи. Але у разі коли платник податків звертається до суду з метою захисту саме матеріального інтересу, використання цього мотиву не дозволяє однозначно стверджувати про юридичну бездоганність такого розуміння ефективного способу судового захисту.

До появи цього правила позиція Верховного Суду України з приводу захисту інтересу платника податків була висловлена у постанові від 2 серпня 2003 року за позовом Облспоживспілки до ДПІ у м. Чернігові. У цій постанові Верховний Суд зазначив, що облік, контроль і складання звітності щодо платежів, що надходять до бюджету, здійснюються органами державної податкової служби з використанням автоматизованої інформаційної системи. Відповідно до чинного законодавства на кожний рік відкриваються особові рахунки за кожним платником і за всіма видами платежів, які повинні сплачуватися такими платниками. Картки особових рахунків містять умови сплати платежів, дані про платника податків, терміни подання розрахунків і сплати,

інформацію про податкові зобов'язання, стан розрахунків платників з бюджетом та інше. Висновок Верховного Суду полягав у тому, що ці положення законодавства дають підставу для визнання існування матеріально-правового інтересу платника податків у тому, щоб дані карток особових рахунків правильно відображали фактичний стан платежів до бюджету [112].

Верховний Суд України звернув увагу на те, що законний інтерес платника податків може виявлятися в очікуванні правильного відображення інформації в особових рахунках. Цей висновок є обґрунтованим. Важливо, що всі дії платника податків та податкового органу, які пов'язані з виконанням податкових зобов'язань, відображаються в особовому рахунку платника. При цьому не допускається довільна зміна даних в особовому рахунку без належних підстав та підтверджувальних документів [105, с. 47].

Як бачимо, судові органи також працюють над проблемою визначення і характеристики законних інтересів платників податків. Проте вони не завжди чітко акцентують увагу саме на існуванні законних інтересів платників. Про це свідчить позиція щодо однієї зі справ про визнання неправомірною позапланової комплексної перевірки, де суд наголосив, що діяльність податкової інспекції повинна підпорядковуватися вимогам Конституції України, а право на проведення перевірки підлягає обмеженням і повинно здійснюватися з дотриманням встановленого законом порядку. Суд може захистити право платника податків у разі проведення неправомірної перевірки. Наявність негативних наслідків такої перевірки не є необхідною умовою для звернення до суду. Встановивши порушення вимог законодавства, суд має захистити права та інтереси, обравши спосіб захисту, що гарантує дотримання та захист прав і свобод від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. При цьому спосіб захисту може залежати від того, чи було припинено порушення. У

разі продовження протиправної поведінки суб'єкта владних повноважень на момент розгляду справи суд може зобов'язати відповідача припинити протиправні дії [114] .

У постанові Верховного Суду України від 12 листопада 2013 року було розглянуто спір між суб'єктом господарювання та Контрольно-ревізійним управлінням. Зокрема, судом встановлено, що згідно з пунктом 8 статті 10 Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" державна контрольно-ревізійна служба, яка існувала на той час, мала право у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, одержані підконтрольними установами за незаконними угодами без належних підстав та з порушенням законодавства. З цього випливає, що право контрольно-ревізійної служби стягувати кошти, зокрема, кошторисний прибуток і відрядні витрати позивача, мало реалізовуватися через подання позову до суду.

Службові посадовці контрольно-ревізійної служби (*зараз – Державної аудиторської служби*) як представники органів державної виконавчої влади зобов'язані виконувати законні вимоги, які є обов'язковими для службових осіб, які перевіряють підконтрольні об'єкти. Проте такі вимоги не можуть включати в себе стягнення кошторисного прибутку та відрядних витрат від позивача, оскільки для цього передбачений спеціальний порядок. Зазначене дає підставу для висновку, що контрольно-ревізійна служба, ставлячи вимоги щодо усунення порушень фінансової дисципліни та стягнення кошторисного прибутку та відрядних витрат, перевищує свої повноваження та діє не відповідно до передбачених законодавством норм [107] .

Варто зауважити, що спільною ознакою згаданих актів Верховного Суду України є те, що під час розгляду справ цей суд перевіряв лише відповідність рішення або дії суб'єкта владних повноважень вимогам закону і загалом не акцентував увагу на існуванні будь-якого юридичного

значення факту впливу рішення або дії суб'єкта владних повноважень на стан прав, обов'язків та інтересів платника податків - суб'єкта господарювання.

Верховний Суд України у 2014 році розвинув свою попередню правову позицію. Зокрема суд вказав, що «при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, орган державного фінансового контролю має право визначати їх розмір та звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог для усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження й використання активів» [108], а також, що вимога органу державного фінансового контролю спрямована на приведення роботи підконтрольної організації у відповідність до вимог законодавства і є обов'язковою для виконання. Однак, що стосується відшкодування виявлених збитків, завданих державі чи об'єктові контролю, то їх може бути зазначено у вимозі, але вони не можуть бути примусово відшкодовані шляхом вимоги. Такі збитки відшкодовуються на добровільній основі або через звернення органу державного фінансового контролю до суду з відповідним позовом [108].

Подальший розвиток цієї правової позиції Верховного Суду України відображений у постанові від 9 грудня 2014 року у справі за позовом суб'єкта господарювання до Державної податкової інспекції. ВСУ встановив, що висновки, зроблені в акті перевірки, який включено до автоматизованих систем інформації про податкові зобов'язання і податковий кредит, не породжують правових наслідків для платника податків і не обтяжують його права. Включення інформації про перевірку до бази даних не створює перешкод для подальшої діяльності платника податків [117].

У постанові ВСУ від 22 грудня 2015 року у справі за позовом фізичної особи-підприємця до Державної податкової інспекції також

підтверджується позиція, згідно з якою висновки, зроблені в акті перевірки, самі по собі не породжують правових наслідків для платника податків. Включення інформації про перевірку до бази даних є лише службовою діяльністю працівників податкового органу і не має юридичних наслідків для платника податків, якщо дії з проведення перевірки не визнано протиправними [116].

Отже, ВСУ чітко стверджує, що висновки в акті перевірки, що відображають дії працівників податкового органу, не мають самостійних правових наслідків для платника податків і не порушують його права. Включення інформації про перевірку до бази даних не перешкоджає діяльності платника податків. Такі дії є лише службовою діяльністю працівників податкового органу для збирання доказової інформації, якщо проведення перевірки не визнано протиправним. Ці дії не мають юридичних наслідків для платника податків, що стосуються зміни чи припинення його прав та обов'язків.

Аналізуючи норми Податкового кодексу України, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України прийшла до висновку, що відносини, пов'язані зі сплата податків і зборів, врегульовані зазначеним Кодексом. Контролюючі органи здійснюють податковий контроль, використовуючи інформаційно-аналітичне забезпечення своєї діяльності. Висновки, що містяться в акті перевірки, є лише відображенням дій податкових інспекторів і не мають самостійних правових наслідків для платників податків, тому такий акт не порушує їхні права.

Дії контролюючого органу, пов'язані з внесенням змін до інформаційної системи «Податковий блок» щодо показників податкової звітності суб'єктів господарювання на підставі акта перевірки без прийняття податкових повідомлень-рішень, також не мають правових наслідків для платників податків і не порушують їхні права. Інформація, розміщена в цій

системі, є службовою та використовується податковими органами для обробки зібраної інформації в автоматичному режимі з метою здійснення податкового контролю [113] .

Важливо зазначити, що наведені вище правові позиції Верховного Суду України не змінені прийняттям Закону України «Про очищення влади», який передбачає можливість оскарження в судовому порядку висновку органу, що провадив перевірку [130] Такий висновок, якщо він не має обов'язкового характеру і не впливає на права та обов'язки особи, не змінює вищезазначені правові позиції Верховного Суду України.

У своїй постанові з 5 червня 2014 року у справі суб'єкта господарювання проти Державної податкової інспекції у Ленінському районі міста Дніпропетровська, Вищий адміністративний суд України (ВАС) використав викладену вище правову позицію Верховного Суду України. ВАС зазначив, що відповідно до статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України (КАС), до адміністративних судів можуть бути оскаржені рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, які породжують, змінюють або припиняють права та обов'язки осіб у сфері публічно-правових відносин, якщо такі рішення, дії чи бездіяльність створюють перешкоди для реалізації прав або обмежують їх [120] .

Пункт 17.1.17 статті 17 Податкового кодексу України надає платникам податків право оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (їх посадових осіб) в порядку, встановленому Кодексом. Зазначена норма передбачає оскарження дій службової особи податкового органу, якщо такі дії полягають у порушенні порядку проведення перевірки або звірки, зокрема у перевищенні повноважень щодо обмеження прав платника податків у можливості ознайомлення з результатами контрольного заходу або у проведенні перевірки без встановлених законом підстав або з порушенням вимог чинного

законодавства [120]. Таким чином, висновки Вищого адміністративного суду України щодо застосування норм матеріального права відповідають правовій позиції, викладеній у постанові Верховного Суду України.

У постанові Вищого адміністративного суду України від 21 жовтня 2015 року вказано, що підпункт 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України надає платникам податків право оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб) у порядку, встановленому кодексом. Це право передбачає можливість звернення до суду з позовом про визнання акта (нормативного-правового акта, акта ненормативного характеру, дії чи бездіяльності) органу державної податкової служби (його посадових осіб) недійсним і таким, що не породжує будь-яких правових наслідків [119]. Вищий адміністративний суд підкреслив, що цю норму слід оцінювати у системному зв'язку з положеннями статей 2 і 17 Кодексу адміністративного судочинства України. Згідно зі статтею 2 цього Кодексу до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, що породжують, змінюють або припиняють права й обов'язки особи у сфері публічно-правових відносин, учинені цими суб'єктами при здійсненні владних управлінських функцій на основі законодавства. Згідно з пунктом 2 статті 17 Кодексу адміністративного судочинства юрисдикція адміністративних судів поширюється також на публічно-правові спори, включаючи спори фізичних чи юридичних осіб з суб'єктом владних повноважень щодо оскарження рішень останнього (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності. Отже, ця постанова Вищого адміністративного суду підтверджує можливість оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів (посадових осіб) податкової служби в адміністративному суді, зокрема за позовами про визнання недійсними таких актів.

У постанові Вищого адміністративного суду України від 13 березня 2013 року зазначено, що позовні вимоги про визнання протиправними дій Державної податкової інспекції (ДПІ) з організації та проведення податкової перевірки не можуть бути предметом розгляду в адміністративному суді. Це пояснюється тим, що судовий захист у порядку адміністративного судочинства може бути наданий лише за порушення суб'єктивного права на момент звернення до суду [118]

Зазначена постанова Вищого адміністративного суду має певні недоліки, які підкреслив М. В. Жернаков. Він аргументовано стверджує, що якщо припустити, що протиправні дії податкового органу не можуть бути визнані лише в акті перевірки, то особа, щодо якої прийнято такий акт, опиняється у патовій ситуації. Вона не може звернутися до адміністративного суду для захисту свого права на ділову репутацію, а також її контрагенти не можуть повною мірою захистити свої права, оскільки податковий орган посилатиметься на висновки акта перевірки, які не визнані протиправними. Це фактично виводить діяльність державних органів з-під контролю судової влади, що є неприпустимим і суперечить положенням Конституції України [38, с.174] . Тому визнання законного інтересу платника податків у належному оформленні результатів податкової перевірки є необхідним для уникнення порушення відповідних положень Конституції України.

Згідно з викладеним змістом Методичних рекомендацій щодо зустрічних звірок дії з оформлення результатів зустрічної звірки актом про неможливість проведення зустрічної звірки є виконанням службових обов'язків. Сам акт, який містить висновки про неможливість проведення звірки, не створює відносин владного підпорядкування, що є ознакою публічно-правових відносин. Проведення зустрічних звірок є лише процедурою для збирання інформації про дотримання платником податкового законодавства у межах податкового контролю [119]. Це

підтверджує, що сам акт про неможливість проведення зустрічної звірки не має юридичної значимості і не породжує правових наслідків для платника податків. Відповідно немає необхідності надавати правову оцінку змісту такого акта у межах судового провадження.

Враховуючи це, можна зробити висновок, що немає підстав для задоволення позовних вимог про визнання дій податкового органу, пов'язаних з проведенням оспорюваної зустрічної звірки, як неправомірних. Проте слід зазначити, що суд у кожному конкретному випадку має право здійснити свою правову оцінку і визначити юридичний статус акта про неможливість проведення зустрічної звірки. Таке рішення буде залежати від обставин справи та інтерпретації законодавства судом.

Наведені вище судові акти і аналіз практики застосування статті 16 Цивільного кодексу України демонструють проблему, пов'язану з невизначеністю правової категорії «законний інтерес платника податків» і умов його захисту в судовому порядку, а також засобів захисту порушеного інтересу. Відсутність офіційного визначення цього поняття у законодавчих актах ускладнює ситуацію.

Офіційне тлумачення поняття інтересу було надане Конституційним Судом України, в якому зазначається, що охоронюваний законом інтерес є прагненням до користування конкретними благами та задоволенням індивідуальних і колективних потреб, що не суперечать законам України та загальним правовим засадам [1] .

Досліджуючи ці судові рішення, можна зробити висновок, що застосування так званого правила юридичної значимості, коли відмовляють у задоволенні вимог платника податків до суду з мотиву, що спірне діяння або рішення не змінює або не припиняє його суб'єктивні права та не має для нього нових юридичних наслідків, не вирішує всіх проблем у розв'язанні податкових спорів.

З огляду на це юридична значимість є необхідною з точки зору захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи. Однак коли платник податків звертається до суду для захисту свого законного інтересу, юридичну бездоганність такого розуміння ефективного та дієвого способу судового захисту не можна однозначно стверджувати.

Цілком логічно в даному разі ставити питання про внесення змін до податкового законодавства з урахуванням позитивного емпіричного досвіду врегулювання схожих за змістом відносин положеннями ч. 11 ст. 5 Закону України «Про очищення влади». Це можна зробити шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, що надають платнику податків право оскаржувати офіційні письмові документи, створені контролюючими органами, які хоча й не спричиняють виникнення обов'язків, але призводять до явного та однозначного погіршення правового становища особи.

1.2. Співвідношення податкового спору та податкового конфлікту

1.2.1. Юридична природа правового конфлікту та причини його виникнення

Конфліктність є неодмінною складовою суспільного розвитку. Конфлікти виникають внаслідок суперечностей між інтересами, думками, поглядами та цілями учасників відповідних відносин. Розв'язання цих конфліктів стимулює еволюційний розвиток суспільства.

Принципово важливим є швидке врегулювання конфлікту. Короткочасний конфлікт, який швидко вирішується, сприяє поступовому та безболісному розвитку. А ось тривалий або заморожений конфлікт може спричинити стагнацію розвитку чи навіть революційний вибух.

Перш ніж аналізувати інтереси сторін у податковому конфлікті, необхідно зрозуміти підстави, що характеризують конфліктні податкові

відносини. І. В. Караченцев переконаний, що конфліктність виникає від примусового вилучення частини власності окремого суб'єкта у вигляді податків та їх передачі державі. Незалежно від співвідношення суб'єктивного та об'єктивного в податкових правовідносинах, спостерігається об'єктивна суперечність: інтерес економічного агента у збільшенні й самостійному розпорядженні своєю власністю протистоїть необхідності відчуження її на "загальні потреби". На переконання фахівця, з одного боку, особа, яка сплачує податки, може усвідомити необхідність задоволення суспільних інтересів, що є об'єктивною і не залежить від її волі. З іншого – ця необхідність відображає інтерес держави до примусового вилучення грошових коштів у власності економічного агента. Безперечно, жоден економічний агент об'єктивно не зацікавлений у сплаті податків, оскільки це безпосередньо стосується його власного гаманця і призводить до фінансового обтяження. Цю позицію складно заперечити, бо індивідуальний економічний інтерес має значний вплив на свідомість особи і може поставити суб'єктивні потреби вище за об'єктивні [50, с. 12-13].

Варто зауважити, що соціальні регулятори, такі як мораль, релігія та право, мають схожий підхід до конфліктності та її врегулювання. Вони оцінюють природу конфлікту і засоби його подолання. Наприклад, вбивство людини оцінюється негативно в усіх цих соціальних нормах, але кожен регулятор пропонує різні засоби для врегулювання таких відносин.

Важливою метою врегулювання конфлікту є не стимулювання або досягнення конфлікту, а його подолання через перетворення умов та досягнення компромісу. У процесі вирішення конфлікту можуть змінюватися умови і формуватися нові способи організації суспільних відносин. Таким чином, конфліктність є необхідним елементом соціального життя, і вирішення конфліктів вимагає зусиль для досягнення компромісу та перетворення умов у суспільстві.

Останні податкові реформи в Україні можуть не відповідати гаслам про зменшення податкового тиску, оскільки замість зменшення платежів відбулося об'єднання декількох платежів у однотипні, що не завжди призводить до зниження податкового навантаження. Тому конституційні обмеження можуть стати важливим фактором для забезпечення раціональності та узгодженості в податковому регулюванні. Вони можуть бути важливими передумовами для досягнення виваженості та узгодженості в податковому регулюванні, а також можуть забезпечити стабільність і передбачуваність у податковій системі, запобігти довільним змінам і забезпечувати правовий захист прав та інтересів учасників податкових відносин. Розгляд і обговорення пропозицій щодо розширення конституційного регулювання податкових відносин може сприяти покращенню ефективності податкової системи та забезпеченню балансу між приватними і публічними інтересами.

Процедури вирішення конфліктів у сфері оподаткування мають у своїй основі спиратися на конституційні підвалини податкового регулювання. Стаття 67 Конституції України визначає, що кожна особа зобов'язана сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. Цей конституційний імператив формує основу для організації дій та бездіяльності платників податків.

Податковий кодекс України відображає вихідні засади оподаткування та надає підстави як для виникнення, так і для вирішення податкових конфліктів. Він містить норми, що регулюють велику кількість питань у податковій сфері. Однак у науковій літературі можна зустріти пропозиції з розширення конституційного регулювання податкових відносин, зокрема щодо закріплення вичерпного переліку податків і розподілу повноважень щодо них [39, с. 20-24]. Це може допомогти обмежити діяльність урядових органів у встановленні податків та зборів і забезпечити більшу стабільність та передбачуваність у податковій системі.

Пропозиція М. В. Жернакова щодо розширення конституційного регулювання податкових відносин шляхом закріплення вичерпного переліку податків і розподілу повноважень щодо них має раціональне обґрунтування [39, с. 20-24]. Закріплення в конституції вичерпного переліку податків може забезпечити більшу стабільність і прозорість у системі оподаткування. Також розподіл повноважень щодо податків може запобігати довільним змінам в оподаткуванні без відповідних змін у конституційних нормах.

Однією з особливостей податкових відносин є їх владно-майновий характер. Податкові відносини ґрунтуються на зв'язку між платниками податків і податковими органами, який опосередковується через майнові відносини, зокрема відносини власності. Однак важливо розуміти, що взаємовідносини учасників податкових відносин не обмежуються лише підпорядкуванням платників податків податковим органам. Справді, сутність цих відносин полягає в підкоренні обох сторін закону. Це означає, що як платники податків, так і податкові органи зобов'язані діяти відповідно до вимог податкового законодавства.

Податкові органи мають право контролювати виконання платниками податків вимог податкового законодавства і застосовувати владно-зобов'язуючі заходи для забезпечення його дотримання. Своєю чергою платники податків зобов'язані виконувати свої податкові зобов'язання і дотримуватися встановлених правил. Таким чином, відмінність податкових відносин полягає в їх специфічній природі, заснованій на майнових відносинах і підпорядкуванні обох сторін закону. Це робить податкові правовідносини унікальними порівняно з іншими видами публічних відносин, приміром, адміністративними.

Конфлікт інтересів не обмежується лише питанням сплати податків, а також включає в себе використання цих коштів і задоволення потреб, на які платники податків розраховують. Ефективність використання публічних

коштів і справедливість процедур є важливими аспектами вирішення конфлікту інтересів. Якщо платник податків упевнений у тому, що його кошти використовуються ефективно і з відповідним соціальним чи економічним ефектом, це може знизити рівень конфліктності.

Справедливість розміру податку, процедур сплати та витрат з бюджету є також важливим чинником у вирішенні конфлікту інтересів. Якщо платник податків бачить, що податкове навантаження є обґрунтованим, процедури сплати і витрат здійснюються чесно і прозоро, це може сприяти зниженню конфліктності.

Принцип добровільності сплати податків також може мати своє значення у контексті вирішення конфлікту інтересів. Якщо платник податків відчуває, що система оподаткування ефективна та зрозуміла, а процедури сплати податків необтяжливі, це може сприяти більшій відповідальності та сприйняттю оподаткування як частини суспільного договору.

Конфліктність у податкових відносинах не можна обмежувати виключно спробами платників уникнути своїх податкових зобов'язань і поставити свої приватні інтереси вище публічних і суспільних інтересів. Але недооцінка важливості реалізації публічних інтересів призводить до витягування владних суб'єктів за межі їх повноважень, посягаючи на приватні інтереси. Тому важливо для держави і територіальних громад забезпечити досягнення й реалізацію власних інтересів виключно з метою задоволення суспільних потреб і інтересів людей. Це обмежує можливість зловживань, створює підстави для відповідальності держави та владних суб'єктів за неналежне виконання своїх обов'язків. Це також відповідає положенням статті 3 Конституції України, яка встановлює, що держава визначає свою діяльність на основі прав і свобод людини, а головним обов'язком держави є захист і забезпечення прав і свобод людини.

Характеризуючи конфліктність податкових відносин у своїх дослідженнях, Є. А. Усенко та Н. В. Шевцова наголошують на тому, що у сфері оподаткування взаємодіють важливі інтереси держави, яка потребує наповнення бюджету, та конституційні права громадян, підприємств і організацій, які зобов'язані у державному примусі передавати частину своєї власності у вигляді податків, зборів чи обов'язкових платежів. Учені вважають оподаткування однією з найконфліктніших сфер суспільних відносин через його внутрішню природу [155, с. 33-45; 162, с. 15]. Ймовірність виникнення конфліктів між цими суб'єктами збільшується через недосконале правове регулювання оподаткування, що призводить до різних тлумачень правових норм сторонами в податкових правовідносинах.

Подолання конфлікту інтересів у податково-правовому регулюванні постає доволі складною задачею. При виконанні податкових обов'язків громадяни віддають частку своїх доходів або майна абстрактним утворенням, таким як держава, без прямого отримання чого-небудь у взаємовідносинах. Це може створювати відчуття конфлікту інтересів, особливо якщо платники податків вважають, що не отримують відповідну компенсацію або користь за витрачені кошти.

Вирішення конфлікту інтересів у податково-правовому регулюванні вимагає узгодження різних факторів і підходів. Одним із способів подолання конфлікту є створення прозорої та ефективної системи оподаткування, де громадяни мають впевненість у тому, що їхні податкові внески використовуються належним чином для загального блага. Крім того, важливо розвивати механізми соціального захисту та розподілу доходів, що допомагають забезпечувати справедливість у системі оподаткування.

Для подолання конфлікту інтересів також можуть використовуватись ефективні комунікаційні стратегії, які пояснюють громадянам необхідність

сплати податків і переконують їх у раціональності та справедливості такого підходу. Важливо забезпечувати прозорість у витраті публічних коштів, раціональне фінансування проєктів та програм, що сприяє підвищенню довіри громадян до системи оподаткування.

Крім того, посилення контролю за виконанням податкових обов'язків, запобігання податковим ухиленням та зловживанням, а також встановлення справедливих санкцій за порушення податкового законодавства можуть сприяти врегулюванню конфлікту інтересів у цій сфері.

Зважаючи на специфіку податкового права та його взаємодії з публічними інтересами та інтересами громадян, важливо шукати баланс, що задовольняє всі сторони. Це потребує постійного аналізу та вдосконалення податкового законодавства з метою забезпечення ефективного регулювання й уникнення негативних наслідків конфлікту інтересів.

Конфліктність у податкових відносинах може бути розглянута як частка більшої фінансово-правової конструкції. Податково-правові норми, що регулюють збирання податків та зборів, повинні бути узгоджені з нормами, що визначають фінансування публічних витрат і використання накопичених коштів для фінансування державних завдань і функцій.

У цьому контексті конфліктність виникає у зв'язку з рухом коштів від приватних суб'єктів до публічних суб'єктів. Платники податків спрямовують свої ресурси на фінансування публічних потреб, в той час як публічні суб'єкти зобов'язані забезпечувати належне використання цих коштів для задоволення інтересів громадян, таких як освіта, медицина та інші. Таким чином, конфліктність у податкових відносинах виникає у зв'язку з розподілом та використанням грошових потоків між приватними й публічними інтересами. Це вимагає збалансованого підходу до формування податкової системи й ефективного використання публічних коштів для забезпечення справедливості та соціального розвитку.

1.2.2. Динаміка розвитку конфлікту між учасниками податкових правовідносин

Виникнення конфлікту між державою і платниками податків або зборів може бути спричинене як суб'єктивними, так і об'єктивними причинами. Розуміння цих причин допомагає враховувати різні фактори й шукати ефективні способи врегулювання податкових спорів і забезпечення збалансованості інтересів сторін.

Суб'єктивні причини виникнення конфлікту можуть включати недовіру платників податків до фіскальних органів, недостатній рівень правової культури, а також викривлене розуміння правил поведінки. Недовіра може виникати через неповагу посадових осіб контролюючих органів до приватних інтересів платників або через неналежне застосування податкового законодавства. Недостатній рівень правової культури може спричиняти помилки платників у виконанні своїх податкових обов'язків. Викривлене розуміння правил поведінки може призводити до конфлікту між сторонами податкових відносин.

Об'єктивні причини виникнення конфлікту можуть включати недоліки у правовому регулюванні податкових відносин, гострі економічні потреби держави в додаткових коштах і зміну державного устрою. Вади у правовому регулюванні пояснюються складністю і деталізацією податкових відносин, недостатнім інформуванням платників податків про правила оподаткування, а також недосконалістю законодавчої техніки. Гострі економічні потреби держави можуть виникати через непереборну силу, таку як природні катаклізми або військові конфлікти. Зміна державного устрою також може призводити до змін у податковій системі, що може спричиняти конфлікти між державою та платниками податків.

Загальне розуміння цих причин дозволяє враховувати широкий спектр факторів, що сприяють виникненню податкових спорів і конфліктів між державою та платниками податків. Урахування цих чинників і вироблення

ефективних стратегій врегулювання спорів допомагає забезпечити баланс інтересів сторін і покращити функціонування податкової системи.

Конфлікт між приватним і публічним інтересами може стати основою для виникнення податкового спору. Податковий спір виникає, коли сторони вступають у суперечку щодо застосування податкових правил і норм, а також щодо визначення обсягу оподаткування і сплати податків. У податкових відносинах одна сторона, яка є контролюючим органом (наприклад, податкова адміністрація), переслідує публічний інтерес, а саме забезпечення правильного збору податків та додержання податкового законодавства. Інша сторона, платник податків, має свій приватний інтерес, який може входити у суперечність з податковими вимогами і обов'язками. Відносини між учасниками податкових відносин можуть бути складними і конфліктними. Наприклад, платник податків може спростовувати правомірність підстав для оподаткування, оскаржувати податкові рішення чи використовувати легальні податкові стратегії для зменшення податкових зобов'язань. У таких випадках виникає податковий спір, який може розв'язуватися через адміністративні або судові процедури.

Н. В. Шевцова, аналізуючи різноманітні причини виникнення конфліктів у сфері оподаткування, зазначає протистояння певних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Вона вважає, що податкові спори виникають як з конфлікту прав, так і інтересів, що виникають при порушенні прав платників податків або неправомірних діях контролюючих органів. Учена також пропонує включати до предмета податкового спору "інтерес, що охороняється законом" [162, с. 29].

І. В. Караченцев звертає увагу на першопричину виникнення конфліктів, яка полягає у протилежних і несумісних інтересах сторін. Він вказує, що адміністративно-правові спори виникають, коли одна сторона вважає, що її права та законні інтереси порушуються або обмежуються

діями іншої сторони. Проте важливо зазначити, що владні суб'єкти також мають права щодо оскарження дій або бездіяльності зобов'язаних осіб у судовому порядку, тому припускати, що лише владна сторона ініціює оскарження, недоцільно [50, с. 42-43]. Незважаючи на причини, важливо для всіх учасників податкових правовідносин уникати податкових конфліктів і координувати свої дії для забезпечення збалансованих інтересів. З цього приводу Н. Є. Лакушева зазначає, що в податково-правовій сфері відносини ґрунтуються на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, але у межах правової держави врахування приватних інтересів зобов'язаних осіб щодо виконання податкових обов'язків є необхідним [71, с. 36].

Інші автори вважають, що конфлікт інтересів у податкових правовідносинах зазвичай виникає між платниками податків і державою на різних етапах процесу, зокрема при реєстрації та обліку платників, сплаті податків і зборів, їх адміністрування, оскарження податкових рішень та притягнення платників до відповідальності за порушення податкового законодавства [157, с. 218].

Проблема виникнення податкових спорів постає внаслідок недосконалості законодавчого регулювання. У законодавстві існують прогалини та колізії, які можуть призвести до неоднозначного тлумачення законодавчих положень і використання їх суб'єктами податкових правовідносин на свою користь. Часом недосконалість законодавчих положень може спричинити податковий конфлікт без жодних умисних дій сторін, наприклад, у разі, коли платнику податків надається певне право, але процедура його реалізації не передбачена податковим органом [45, с. 301-308].

У теорії права прогалини та колізії вважаються основними недоліками законодавчого регулювання. Прогалини у праві пов'язуються з відсутністю законодавчого регулювання суспільних відносин, що

підпадають під вплив податково-правових норм. Цю розбіжність М. П. Кучерявенко пояснює об'єктивними та суб'єктивними причинами, зокрема, відставанням певних правових форм від суспільних явищ, які вони мають регулювати [70, с. 212]. Життєві обставини можуть створювати фактичні ситуації, які не мають адекватного правового відображення через відсутність відповідної норми у законодавстві.

М. В. Жернаков з цього приводу зазначає, що для подолання прогалин і колізій застосовуються аналогії права й аналогії закону. Аналогія права використовує норми-принципи та норми-дефініції для подолання суперечностей у тлумаченні [39, с. 58]. Це означає використання засобів, що відображають природу податково-правового регулювання в цілому, його спрямованість та мету. Аналогія закону використовується для подолання прогалин шляхом застосування норми закону, що найбільш повно відображає ситуацію, яку не охоплює чинне податкове законодавство. При цьому, на переконання М. П. Кучерявенка, який також досліджував питання подолання колізій у податковому законодавстві, необхідно звернути увагу на суперечливий характер і тенденції розвитку податкових відносин. Подолання колізій можливе за допомогою кількох варіантів, установлених у межах податково-правових норм [70, с. 215-216]. Очевидно, колізії виникають через неузгодженість змісту податкових нормативних актів.

У разі регулювання одного питання різними актами різної юридичної сили у системі податкового законодавства може виникнути проблема подолання колізій. Зазвичай застосовується акт вищої юридичної сили. Однак на практиці це правило не завжди працює однозначно. Іноді підзаконні акти, що регулюють питання, порушують не прямі норми закону, але певні норми-принципи [39, с. 58-59]. Це може призводити до недоліків у правовому регулюванні, коли колізія стає очевидною тільки у разі розуміння загальної норми закону у певний спосіб.

Дещо по-іншому підходять до визначення причин виникнення податкових конфліктів Т. О. Тищук та О. В. Іванов. Вони акцентують увагу на тому, що конфлікт інтересів між державою і платниками податків є основним проблемним аспектом у податкових правовідносинах. Цей конфлікт може виникати на різних етапах взаємодії між сторонами і внаслідок неправомірних або неетичних дій або бездіяльності з боку однієї зі сторін, що призводить до завдання шкоди. Вчені виокремлюють декілька факторів і передумов сприяють виникненню конфлікту інтересів в оподаткуванні, зокрема: а) занадто висока фіскальна орієнтація податкової системи; б) недостатня ефективність боротьби з тінізацією економіки та поширеною корупцією; в) недостатня реалізація демократичних і ринкових перетворень; г) незбалансованість та часткова неузгодженість податкового і загального законодавства; д) несумісність податкової політики держави з її цілями і засобами; е) фрагментарність інституційного середовища та незавершеність формування ринкових механізмів [153, с. 279-291].

Можна логічно припустити, що джерелом виникнення податкових спорів можуть бути як несумісність державного інтересу з приватним, так і розбіжності між публічним та приватним інтересами. Це неоднакові ситуації. У першому випадку, коли дії держави не відповідають публічним інтересам суспільства, можна характеризувати конфлікт у сфері податкових правовідносин як механізм гарантії реалізації суб'єктивних прав заінтересованих осіб та балансування публічних і приватних інтересів. Однак у разі конфлікту між публічним інтересом та приватним інтересом, за умови функціонування правової демократичної соціально орієнтованої держави, говорити про конфлікт як гарантію реалізації суб'єктивних прав є невиправданим. Історичний розвиток суспільства свідчить про перевагу державних інтересів незалежно від конституційного устрою, політичних, економічних або інших чинників. Либонь тому О. О. Дмитрик наголошує, що держава, виражаючи суспільні інтереси, завжди

виражає інтереси певних груп, які не завжди збігаються з інтересами окремих осіб. Авторка підкреслює, що на певних етапах розвитку інтереси держави та суспільства можуть не лише не співпадати, але й протистояти один одному [34, с. 35].

Для вивчення причин виникнення податкових конфліктів потрібно враховувати також суб'єктивні фактори, які виникають внаслідок небажання окремих платників своєчасно та повністю виконувати свої податкові зобов'язання. Здавалося б, такі причини не можна усунути лише за допомогою позитивного правового впливу, оскільки особа свідомо порушує законодавче правило. Але необхідно враховувати стимулюючу роль права, коли встановлення обов'язкових правил поведінки спонукає особу до відповідних дій. У такій ситуації дотримання закону переважає його порушення, що впливає з закономірностей додержання законодавства.

При встановленні причин конфліктності податкових відносин важливо мати на увазі специфіку розвитку конфлікту і диференціювати терміни «уникнення від оподаткування» та «ухилення від оподаткування». Уникнення від оподаткування ґрунтується на легальних процедурах мінімізації податкового зобов'язання. Це означає, що особи використовують допустимі законом можливості для зниження суми податків, що підлягають сплаті. У такому разі мова йде про "правомірне" зниження податкового навантаження. Варто підкреслити, що уникнення від оподаткування є законною стратегією, у межах якої платники податків використовують доступні їм законні засоби для зменшення податкового навантаження. Зрозуміло, така ситуація не може мати негативних наслідків для платника, який сплатив меншу суму, ніж очікувалося у планах контролюючих органів. Уникнення оподаткування характерне для осіб, які відповідно до закону коригують свої зобов'язання. Тому у цьому випадку конфлікт інтересів не має виникати.

Варто розрізняти внутрішнє та зовнішнє уникнення оподаткування. Внутрішнє уникнення базується на розумінні норм податкового законодавства та пошуку найбільш сприятливого способу їх застосування, обмежуючись національним законодавством. Зовнішнє уникнення передбачає перехід на міжнародний рівень. Порівняння та зіставлення податкових зобов'язань платників, які пов'язані з критеріями резидентства та територіальності, вимагає складніших розрахунків. Доцільно зауважити, що Конституція та Податковий кодекс України не містять положень про принцип уникнення подвійного оподаткування резидентів або нерезидентів, які здійснюють діяльність за межами своєї держави.

Уникнення подвійного оподаткування як комплекс законодавчо впроваджених конструкцій та механізмів може мати місце як в односторонньому, так і в двосторонньому (багатосторонньому) форматі. У першому випадку передбачається потреба у зміні національного податкового законодавства, у другому – укладання міжнародних договорів, шляхом гармонізації національних податкових законодавств країн-учасниць таких договорів. Укладання податкових договорів є поширеним методом усунення подвійного оподаткування. Наприклад, Україна є учасницею договорів з Федеративною Республікою Німеччина, Австрією, Кіпром, Королівством Нідерландів, Алжиром, Бразилією, Великою Британією та багатьма іншими країнами [94].

Для забезпечення уникнення подвійного оподаткування використовуються кілька методів, включаючи: 1) відрахування – коли договірні країни оподатковують дохід, проте з можливістю вирівнювання податкової ставки до рівня, що існує в країні з меншим розміром податку; 2) звільнення – коли певний вид доходу, належний одній з договірних сторін, звільняється від оподаткування. Такий дохід оподатковується в одній країні та звільняється в іншій; 3) кредит (зовнішній податковий кредит) – коли сплачені податки за кордоном зараховуються на рахунок

внутрішніх податкових зобов'язань (що зменшує розмір оподатковуваного доходу); 4) знижка – коли податок, сплачений за кордоном, розглядається як видатки, що зменшують суму доходів, що підлягають оподаткуванню (зменшується об'єкт оподаткування).

Особливість уникнення подвійного оподаткування полягає у складному конфлікті інтересів, який виникає у цій ситуації. Природнім розширенням традиційної системи суспільного, публічного та приватного інтересів є новий специфічний тип, який вимагає врахування інтересів інших країн. Тобто національна система інтересів у податкових відносинах передбачає відповідне міжнародне узгодження. Проте слід погодитись з зауваженням М. П. Кучерявенка щодо коригування методів регулювання [70, с. 546]. Імперативний засіб упорядкування поведінки учасників податкових відносин доповнюється інструментами, характерними для укладання та реалізації міжнародних договорів. На підставі імперативних норм виникають публічно-договірні норми, що деталізують певні особливості їх застосування. Договірний характер цих норм не виникає з нових обов'язків, а лише пристосовує чинні умови оподаткування до інтересів всіх учасників. Належна реалізація комплексу заходів з уникнення подвійного оподаткування стає одним з інструментів недопущення появи та розвитку податкових конфліктів між платниками податків і контролюючими органами.

Зовсім інша ситуація виникає у разі ухилення від оподаткування. Це безпосередньо пов'язано з порушенням норм закону і виявляється у формі правопорушення, що має негативні наслідки для порушника. О. І. Бондаренко податкове правопорушення пропонує визначати як протиправну дію або бездіяльність особи, яка порушує права та законні інтереси учасників податкових правовідносин і підлягає юридичній відповідальності [4, с. 100]. Проте це визначення не видається нам цілком логічним. У цьому випадку відповідальність настає для осіб, які порушують

права та інтереси учасників податкових правовідносин, зокрема за невиконання або неналежне виконання обов'язків платників податків або контролюючих органів.

Отже, оподаткування, як прояв діалектичних закономірностей єдності й протистояння суперечностей, є сферою зіткнення та конфлікту інтересів між індивідуальними і суспільними суб'єктами. Однак імперативний метод регулювання передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним інтересам. За допомогою цього методу реалізується система заходів і процедур, спрямованих на досягнення першочергової мети – забезпечення суспільного інтересу, задоволення індивідуальних потреб громадян у соціальних стандартах, освіті, медичних послугах, безпеці та забезпеченні правопорядку.

Відповідно до змісту статей 4 і 56 Податкового кодексу України законодавець надає пріоритет приватним інтересам перед публічними в процесі реалізації презумпції правомірності рішень платника податків. Ці статті передбачають, що платник податків має можливість обрати найбільш вигідний для нього варіант поведінки при наявності колізій у податковому законодавстві, і такий вибір вважається правомірним, незважаючи на заперечення з боку контролюючих органів. Це зумовлено тим, що контролюючі органи як суб'єкти владних повноважень мають можливість застосовувати засоби примусу стосовно платників податків.

Податковий контроль є гарантією задоволення публічних інтересів і важливим фактором для соціально-економічної стабільності держави та її фінансової безпеки.

Оптимальне співвідношення інтересів та ефективні конструкції взаємодії суб'єктів оподаткування є передумовою для протидії конфлікту інтересів. Варто виділити дві форми прояву цього конфлікту – відкриту і приховану. Відкрита форма прояву включає порушення податкового законодавства або податкові девіації, що виникають через низький рівень

ефективності фіскальної взаємодії суб'єктів, податковий і правовий нігілізм, недосконалість правової бази та інші причини. Прихована форма прояву конфлікту інтересів може бути пов'язана зі соціально-психологічною позицією платників податків і проявлятися через емоційні реакції і поведінкові прояви, залежно від різних факторів [2, с. 35-41]. Часто така прихована форма пояснюється небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до порушень податкового законодавства через деформацію суспільних потреб, інтересів та ціннісних орієнтацій. Залежно від економічного та політичного середовища, в якому діють платники податків, ці особливості визначають мотиви та мотивацію порушень, а також вибір і способи їх реалізації.

1.2.3. Трансформація податкового конфлікту у податковий спір

Однією з необхідних умов для стабільного розвитку податкових правовідносин є не лише визначення прав та обов'язків учасників цих відносин, але й встановлення гарантій і механізмів захисту їх прав. Учені вказують на те, що якщо суб'єктивне право не забезпечене захистом, воно перетворюється на декларативне право, яке закріплено у законодавстві, але не підтримується державними правоохоронними заходами. Така ситуація вимагає від суб'єктів певної поваги до права, але не гарантує повноцінного захисту їх правових інтересів. Цей аспект також стосується законних інтересів платників податків [145, с. 62-63]. Законодавцю необхідно не лише встановлювати права та обов'язки платників податків, але й передбачати відповідні механізми їх захисту.

Забезпечення виконання обов'язків платників податків здійснюється за допомогою законодавчо регламентованих заходів податкового примусу, а захист їх прав та законних інтересів передбачає встановлення способів захисту і порядку їх реалізації у нормативно-правових актах. О. М. Федорчук вказує на те, що захист прав і законних інтересів платників

податків є можливістю, закріпленою в чинному законодавстві, для самостійного здійснення платником податків відповідних дій або звернення до компетентних державних органів з вимогою вжиття заходів, спрямованих на захист їх прав та законних інтересів, припинення порушень та усунення їх наслідків [156, с. 8].

Важливо зауважити, що законний інтерес платника податків підлягає захисту згідно зі статтею 1 Протоколу Першого до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року. Заходи податкового примусу можуть обмежувати правомочності платника податків як власника, або накладати на нього додаткове фінансове обтяження [133].

Деякі країни (Грузія, Казахстан) у своєму податковому законодавстві передбачили гарантії захисту законних інтересів платників податків. Наприклад, у Кодексі Республіки Казахстан встановлено, що платникам податків (податковим агентам) гарантується захист їх прав і законних інтересів, а захист здійснюється згідно з встановленими цим Кодексом та іншими законами Республіки Казахстан [58], а у Податковому кодексі Грузії зазначено, що платникам податків гарантується адміністративний та судовий захист їх прав і законних інтересів відповідно до цього Кодексу та інших законів [97]. Проте такі країни, як Україна, Литва, Латвія та Естонія, не передбачили гарантій захисту законних інтересів платників податків у своєму податковому законодавстві [132;131 ;126]. Аналогічні практики спостерігаються у країнах Балтії, Туркменістані та Узбекистані [99; 100]. У податкових кодексах інших пострадянських країн встановлені гарантії захисту як прав, так і законних інтересів платників податків.

Характеризуючи підходи дослідників до питання співвідношення категорій «права платника податків» та «інтереси платника податків» І. В. Караченцев підкреслює, що держава має захищати законні інтереси, зокрема, відносно зобов'язаних осіб у податкових відносинах [50, с. 42-

43]. Однак, враховуючи різні інтереси у податкових відносинах – публічні, приватні і державні, – постає питання, чиї саме інтереси має захищати держава. Н. В. Шевцова вважає, що захист законних інтересів платників податків має бути пріоритетним у вирішенні податкових спорів. Ця позиція також підтримується українським законодавством, згідно з яким адміністративне судочинство спрямоване на захист прав, свобод і інтересів фізичних та юридичних осіб у публічно-правових відносинах від порушень з боку державних органів та інших суб'єктів [162, с. 55]

Аргументованість цієї позиції підтверджується положеннями ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, де головним завданням адміністративного судочинства визначається захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб та прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, а також інших суб'єктів, що здійснюють владні управлінські функції на підставі законодавства, включаючи виконання делегованих повноважень [57]. Ця стаття визначає основну функцію адміністративного суду, яка полягає у захисті прав та інтересів громадян і організацій від неправомірних дій адміністративних органів та інших суб'єктів управління. Адміністративний суд має компетенцію розглядати справи, пов'язані з порушенням публічно-правових відносин, які виникають між державою та фізичними особами, юридичними особами або іншими суб'єктами при виконанні владних функцій, отже, вектор його діяльності зокрема спрямований на забезпечення справедливості, захист прав та інтересів громадян і організацій у публічно-правовій сфері, включаючи сферу податкових відносин.

Можливість захисту інтересів у будь-якій сфері в Україні, включаючи відносини з приводу оподаткування, має конституційне

підгрунтя. Згідно з пунктом 6 статті 55 Конституції України кожна особа має право захищати свої права та свободи від порушень та протиправних посягань будь-якими не забороненими законом засобами [64]. У зв'язку з цим важливо розглянути докладніше, якими саме способами платники податків можуть захистити свої права та законні інтереси. У літературі можна знайти обґрунтування доцільності застосування таких засобів, як президентський, адміністративний, судовий, відновлення порушених прав та самозахист. Проте традиційно застосовуються такі способи захисту прав суб'єктів податкових відносин, як: адміністративний, судовий, прокурорське реагування, президентський, звернення до Конституційного Суду, міжнародні суди та самозахист прав [145, с. 64-65].

При аналізі законодавства іноземних країн можна встановити, що способи захисту інтересів платників податків можуть виявляти особливості, які відсутні в українській правовій системі. Наприклад, у США, Швеції та Нідерландах використовується процедура медіації для адміністративного захисту інтересів платників податків. У ФРН захист інтересів платників податків у судовому порядку можливий лише після застосування та вичерпання обов'язкової процедури адміністративного оскарження [19; 68; 146; 309; 226].

У контексті наведених вище методів варто звернути увагу на позицію А. В. Сліденка, котрий вважає необґрунтованим виділяти президентський спосіб захисту прав та законних інтересів платників податків, адже в українській правовій системі не передбачено механізмів і повноважень Президента України щодо захисту податкових правовідносин. Також учений характеризує реалізацію захисту прав у судовому порядку: судовий, звернення до Конституційного Суду, захист прав у міжнародних судах. Варто погодитись, що всі ці способи є судовими, але рівень судів та їх компетенція відрізняються. При цьому він піддає сумніву можливість

звернення платників податків до Конституційного Суду. Відповідно до статті 1 Закону «Про Конституційний Суд України» Конституційний Суд України (далі – КСУ) є органом конституційної юрисдикції, який забезпечує верховенство Конституції України, розглядає питання про відповідність Конституції, законів України та інших актів, здійснює офіційне тлумачення Основного Закону та має інші повноваження відповідно до Конституції України. Проте "інші" повноваження КСУ визначені у статті 7 цього ж Закону і стосуються вирішення питань конституційності певних законодавчих положень або процедур Конституції України. Більшість звернень до Конституційного Суду здійснюють відповідні органи державної влади або чітко визначена кількість народних депутатів [145, с. 65]. Отже, вважаємо недоречним говорити про звернення платників податків до Конституційного Суду України як способу захисту їх прав та інтересів.

Після ретельного аналізу можна виділити дві основні форми захисту прав учасників правовідносин: доюрисдикційну та юрисдикційну. Юрисдикційна форма передбачає можливість захисту прав шляхом судового або іншого процесуального розгляду, тоді як неюрисдикційна форма означає самозахист особою своїх прав через самостійні дії уповноваженої особи без залучення державних або інших органів. Позиція дослідників щодо цих форм захисту є обґрунтованою і заслуговує підтримки.

Однак щодо захисту прав і законних інтересів платників податків, то він здійснюється виключно у юрисдикційному порядку, який включає адміністративний та судовий захист. Це уможливорює висновок, що обговорювані форми захисту неюрисдикційного самозахисту не є застосовними у контексті захисту прав платників податків.

Значний вплив на конструктивну побудову механізмів захисту учасників податкових відносин має сам характер цих відносин, які є

публічними за своєю правовою природою і передбачають широке застосування імперативних важелів впливу на поведінку платників податків. Імперативність відносин оподаткування перш за все гарантує реалізацію інтересів владного суб'єкта, тобто держави. Проте необхідно розглядати регулювання відносин оподаткування не тільки з позиції примусу з боку держави, але й з урахуванням можливості добровільного дотримання зобов'язаними особами обов'язкових приписів щодо сплати податків та зборів.

При дослідженні способів захисту прав платників податків С. В. Литвинов вказує, що вони можуть бути реалізовані як у судовому, так і в адміністративному (досудовому) порядку [73; с. 15; 74, с. 181-186]. Цей підхід є логічним і обґрунтованим. Але вчений поділяє способи захисту на групи залежно від їхньої мети: визнання права, зміна або припинення правовідносин, припинення порушення права та примусове виконання обов'язку, відновлення становища, яке існувало до порушення, та компенсація завданих збитків. Цей підхід дозволяє класифікувати способи захисту залежно від їхньої спрямованості та мети. Однак ми вважаємо, що способи захисту, закріплені в податковому законодавстві, зокрема і захист прав платників податків, мають загальну мету – захист порушених прав і законних інтересів.

На думку М. П. Кучерявенка, захист публічного інтересу у відносинах оподаткування включає кілька особливостей [70, с. 15-16]. Передусім державний примус забезпечує реалізацію комплексу інтересів, оскільки кошти від оподаткування не лише спрямовуються безпосередньо до держави, але й до територіальних громад, які мають право розпоряджатися коштами місцевих бюджетів. Таким чином, державний примус відносин оподаткування забезпечує реалізацію інтересів як держави, так і місцевих громад шляхом формування фінансового фонду для фінансування їх завдань і функцій. Державний примус у відносинах

оподаткування не пов'язаний лише з надходженням коштів, але охоплює й інші аспекти податкового обов'язку. Наприклад, він забезпечує своєчасний податковий облік та податкову звітність, які є складовими податкового обов'язку, незважаючи на те, що вони не пов'язані безпосередньо з перерахуванням коштів.

З огляду на той факт, що адміністративний порядок захисту прав платників податків не є обов'язковою процедурою, подання скарги до контролюючого органу не позбавляє останніх права звернутися до суду. Конституція України у статті 55 гарантує кожному право на оскарження в суді рішень, дій або бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [64]. Згідно з положенням пункту 7 частини 1 статті 3 Кодексу адміністративного судочинства України згадані у зазначеній статті Конституції особи є суб'єктами владних повноважень [57]. Притому слід звернути увагу, що законодавець незалежно від того, які юридичні наслідки випливають з таких дій або рішень, гарантує право на судове оскарження дій і рішень суб'єкта владних повноважень.

Висновки до розділу 1

У ході дослідження питань, окреслених тематикою даного розділу дисертаційного дослідження, було зроблено такі висновки та узагальнення.

1. Держава у податкових правовідносинах виступає ключовим учасником, що виконує специфічну роль, не лише зобов'язуючи інших учасників сплачувати податки та збори, а й реалізуючи це з метою задоволення загальних потреб. Загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. При цьому, незважаючи на завершення податково-правового регулювання після надходження публічних коштів, інтерес держави залишається актуальним, спрямованим на задоволення загальних і

суспільних потреб, та є важливим на всіх етапах фінансових відносин. Це здатне породжувати конфлікти у податкових відносинах як при сплаті податків (у межах податкового регулювання), так і при розподілі та використанні публічних коштів (поза межами податкового регулювання), що зумовлює необхідність для забезпечення централізованого регулювання усього комплексу цих відносин узгодження дій суб'єктів, визначення обов'язкових правил, забезпечуючи взаємодію між ними.

2. Констатовано полігранність підходів до сутності й структури публічних інтересів, які визначено як інтереси, закріплені в нормах права та підтримані примусовою силою держави, необхідні для забезпечення нормального функціонування, цілісності і розвитку суспільства та держави. Ці інтереси, включаючи ті, що представляють різні колективні утворення й соціальні групи, отримують визнання та підтримку держави, що визначається їх правовим захистом. За відсутності цього підтвердження інтерес може залишатися у сфері суспільних відносин, не набуваючи статусу підтримки та правового регулювання, і лише номінально вважатися публічним. Інтереси, які перебувають у сфері суспільних відносин, набувають статусу публічних лише після їх правового визнання та регулювання державою.

3. Охарактеризовано процеси узгодження інтересів учасників податкових відносин через визначення їх ролі та відношення до податкового обов'язку, що може виявлятися як безпосереднім виконанням, так реалізацією супутніх процедур на кшталт контролю, що призводить до розбіжностей в інтересах і обов'язках між суб'єктами, які сплачують податки, та тими, що контролюють цей процес. Констатовано можливість при цьому зміни традиційного визначення суб'єктів права у податкових відносинах на прикладі диференціації напрямку впливу складових податкового обов'язку серед юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів і філій. Держава є основним носієм публічного інтересу в оподаткуванні, її історичний інтерес пов'язаний з давністю становлення й

існування держави, що гарантує фінансову стабільність і здатність виконання функцій за допомогою монополії на застосування примусу в податкових відносинах та володіння суверенітетом.

4. В умовах різноспрямованості векторів інтересів учасників податкових відносин державу охарактеризовано як носія суверенітету, що визначає роль та функції, які вона виконує у податкових відносинах. Збирання податків та їх розподіл виконується державою як власником цих коштів, тоді як Верховна Рада України отримує повноваження щодо встановлення податків та зборів, але це не перетворює її на власника цих надходжень. Держава залишається суб'єктом відповідальності за правильне використання цих коштів і у разі незаконного стягнення податків або донарахування кошти повертаються з державного бюджету, тобто з фондів держави.

5. Специфіка визначення податкової дієздатності в податковому законодавстві заснована на принципі наявності об'єктів оподаткування. Платниками податків стають фізичні та юридичні особи, у яких з'являється об'єкт оподаткування і виникає відповідний обов'язок сплатити податок: для індивідуальних підприємців та юридичних осіб податкова дієздатність настає при їх державній реєстрації як підприємців чи юридичних осіб і завершується у разі їх ліквідації чи припинення діяльності. При цьому вік фізичних осіб сам по собі не виступає прямим критерієм податкової дієздатності, але може впливати на наявність конкретних об'єктів оподаткування (наприклад, у разі оподаткування доходів фізичних осіб певного віку).

6. Динамічний характер дієздатності фізичної особи є ключовим аспектом юридичного статусу платників податків, коли дієздатність піддається змінам протягом їхнього життя. Факторами, що впливають на дієздатність, можуть бути визначений законодавцем вік та медичні показання; судові рішення може призвести до обмеження або визнання особи неосудною. Поняття дієздатності у податкових відносинах

нерозривно пов'язане з правоздатністю, де перше визначає можливість суб'єкта права діяти задля досягнення своїх інтересів, а взаємозв'язок між правоздатністю та дієздатністю формує юридичний статус платників податків і визначає їхню здатність виконувати права й обов'язки у сфері оподаткування.

7. У контексті вирішення податкових спорів інтереси учасників можуть бути протилежними або збігатися лише частково. Приватний інтерес зазвичай визначається як інтерес конкретних осіб і соціальних груп, які охороняються державою, і у цьому розумінні приватний інтерес може охоплювати як фізичних, так і юридичних осіб.

8. Сформульовано позицію, що визначає приватний інтерес як поняття, яке не обов'язково пов'язане лише з особистими потребами окремої особи, але може охоплювати інтереси колективних суб'єктів, таких як юридичні особи. У контексті податкових спорів стороною може бути юридична особа, підприємство або колективний господарюючий суб'єкт, і їхні інтереси можуть впливати на податкові відносини, що обумовлює важливість розгляду приватного інтересу не лише в індивідуальних осіб, але й у колективних суб'єктів. При вирішенні податкових спорів слід враховувати протилежні або різні інтереси учасників, включаючи як приватні, так і публічні інтереси.

9. Для досягнення балансу між приватними та публічними інтересами у вирішенні податкового конфлікту необхідне створення обмежених гарантій забезпечення реалізації обох цих інтересів у правовому полі. Конституція України визначає обов'язок громадян сплачувати податки та збори, що гарантується обов'язком доведення прав і обов'язків носієм публічного інтересу, тоді як забезпечення принципу верховенства права має гарантуватися через чітке розуміння та виконання законів, а також застосування юридичної відповідальності та судового захисту прав учасників податкових відносин. Саме такий підхід сприяє забезпеченню балансу між приватними та публічними інтересами, зміцнює правову

державу і сприяє створенню справедливого й ефективного податково-правового середовища.

10. Наголошено на проблематиці індивідуальної реалізації публічних інтересів, обмеженої відсутністю ресурсів або фізичних можливостей, що ускладнює досягнення блага, на яке спрямований цей інтерес. Водночас індивідуальна реалізація характерна для приватних інтересів, але це не виключає можливості їх спільної реалізації. Проте у контексті публічних інтересів індивідуальна реалізація є малоімовірною, оскільки це порушує публічний характер цих інтересів.

11. У складному контексті оподаткування розгортаються конфлікти інтересів між суспільним, публічним та приватним секторами. Суспільний інтерес, тісно пов'язаний із загальним благополуччям, співіснує із публічним інтересом, який часто асоціюється із прагненнями держави та територіальних громад. З іншого боку, приватний інтерес переплітається з індивідуальними потребами платників податків, утворюючи виткану з різноманітних зацікавлень тканину. Важливо детально визначити інтерес держави як механізму управління суспільством і ширший суспільний інтерес, оскільки це забезпечує рівновагу та враховує багатогранні потреби у складній мережі оподаткування.

12. Є принципові відмінності у співвідношенні інтересів у розвинених країнах та країнах, що розвиваються. У демократичних й економічно розвинених суспільствах розбіжність інтересів між платниками податків і податковими органами, а також між публічним та приватним інтересами загалом часто є менш виразною. Це пояснюється дотриманням принципів верховенства права, коли права людини стають цінністю для всіх його членів. Відсутність різкої межі між державними і суспільними інтересами в демократичному суспільстві сприяє узгодженню різних інтересів і сприяє тонкому балансу між публічними та приватними прагненнями.

13. Досягнення державного інтересу не повинно розглядатися як остаточна мета правового регулювання у сфері оподаткування. Суть

оподаткування полягає в досягненні симбіотичних відносин між суспільними та приватними інтересами, сприяючи еволюційному розвитку і захисту реалізації індивідуальних прагнень. Таким чином, важливо забезпечити взаємодію між цими різними інтересами для досягнення оподаткування, яке не лише збалансоване, але й сприятливе для загального добробуту суспільства.

14. В аспекті податкового регулювання слід враховувати підхід законодавця, що визначає пріоритетність приватного інтересу платників податків перед публічним інтересом контролюючих органів, особливо в ситуаціях невизначеного нормативного регулювання (статті 4 і 56 Податкового кодексу України): у разі колізій чи суперечностей у законодавстві платник податків має право обирати найбільш вигідний варіант поведінки, що вважається правомірним, навіть у зіткненні з контролюючими органами. Захищаючи інтереси платників, які перебувають у вразливому становищі порівняно з контролюючими органами, законодавець впровадив принцип презумпції правомірності рішень платників податків, щоб забезпечити їхні права у конфліктних випадках.

15. Доведено необхідність проведення межі між законністю самого інтересу суб'єкта правовідносин та законністю засобів, які використовуються для його досягнення. Законність інтересів не залежить від їхнього характеру, але визначається способами їх реалізації. Зокрема, особисті прагнення до комфортних умов життя, наявність достатніх ресурсів та задоволення потреб є законними інтересами, але для їх досягнення необхідно використовувати законні методи, такі як плідна праця, виконання податкових зобов'язань та повага прав інших осіб. Засоби досягнення цілей, що відповідають суспільним нормам, визнаються законними, тоді як незаконні дії, такі як ухилення від сплати податків чи приховування доходів, порушують законність інтересів. Таким чином, оцінка законності надається не самим інтересам, а методам і засобам, використовуваним для їх реалізації.

16. У платника податків, який має відповідний законний інтерес, немає відповідного обов'язку, але іноді виникають ситуації, коли такий обов'язок виникає у іншого суб'єкта: при застосуванні примусових заходів до платника, таких як податкова застава, у нього виникає законний інтерес щодо забезпечення відповідності суми застави податковому боргу при описі майна, яке становить об'єкт податкової застави. У контролюючих органів, зі свого боку, є обов'язок визначити суму застави, описати майно і забезпечити відповідну суму застави для цього майна відповідно до заборгованості платника перед державою. Таким чином, відсутність зустрічного обов'язку у суб'єкта є ще однією ознакою, яка дозволяє розрізняти категорії «законний інтерес» і «суб'єктивне право».

17. Законність інтересу в податковому праві здійснюється через врахування його відповідності нормам об'єктивного права та відсутності протиправних порушень. Платник податків може вважати свій інтерес законним, якщо він відповідає загальноприйнятим правовим принципам і не порушує права інших осіб, маючи при цьому правову дозволеність. У податковому праві термін «інтерес» не завжди є конкретно визначеним, але він має важливе значення через те, що конфлікт інтересів між державою та платниками податків може виникати при застосуванні податкових норм, введенні примусових податкових заходів та здійсненні контролю. Законний інтерес платника податків може виявлятися у ситуаціях, де платник розраховує на справедливе і законне застосування податкового права, захист своїх прав та інтересів, зокрема у випадках оцінки предмета оподаткування, застосування податкових заходів та використання засобів гарантування виконання податкового обов'язку. Розв'язання суперечностей інтересів ґрунтується на загальних правових принципах і судових рішеннях, що сприяє забезпеченню рівноваги між сторонами податкових відносин.

18. Порівняльний аналіз норм податкового законодавства України та Республіки Молдова, якими визначено склад осіб, що відносяться до

категорії платників податків, показав принципову розбіжність нормативного регулювання правового статусу цих учасників податкових відносин. Загальною ознакою є принциповий підхід, відповідно до якого правовий статус податкових агентів обумовлюється їхньою роллю в системі оподаткування, включаючи обов'язки зі збору й утримання податків від інших осіб та перерахунку їх до бюджету (це передбачає визначення обов'язків, включаючи своєчасне та правильне утримання й сплату податків, а також забезпечення достовірності і правильності інформації про оподатковувану особу). У порівнянні з українським підходом визначення податкового агента (в Україні він прирівнюється до платника) у Податковому кодексі Молдови виявляється нетрадиційним через покладання на нього зобов'язання обчислювати, сплачувати й утримувати податки, мито, пеню та штрафи. Притаманність податковим агентам обов'язку сплати штрафів та пені за рахунок платника податків може призвести до хибного розуміння через розбіжність відповідальної особи (агента) та зобов'язаної (платника податку), але й ототожнення податкового агента із платником податків може викликати конфлікт інтересів, оскільки ці терміни мають різні юридичні конотації.

19. Охарактеризовано ставлення Верховного Суду до акта перевірки податкового органу і констатовано, що такий акт не має самостійних правових наслідків для платника податків і не порушує його права. Включення інформації про перевірку до бази даних не призводить до перешкод у діяльності платника податків. Згідно із рішенням, такі дії є виключно службовою діяльністю працівників податкового органу, спрямованою на збір доказової інформації. При цьому, якщо проведення перевірки не визнано протиправним, ці дії не мають юридичних наслідків для платника податків, а саме не призводять до зміни чи припинення його прав та обов'язків.

20. Конфлікт інтересів у сфері оподаткування охоплює не лише питання сплати податків, а й опосередковано зачіпає проблеми

використання зібраних коштів для задоволення потреб платників податків. Вирішення конфлікту інтересів передбачає серед іншого увагу до ефективності використання публічних коштів та справедливості оподаткування, адже переконаність платника податків у раціональному використанні його коштів з відповідним соціальним чи економічним ефектом може сприяти зниженню конфліктності. Емпіричний досвід свідчить про важливість такого аспекту вирішення конфлікту інтересів, як справедливість розміру податку, процедур сплати та витрат з бюджету: коли платник податків сприймає податкове навантаження як обґрунтоване, а процедури та витрати відбуваються чесно й прозоро, це зменшує рівень конфліктності податкових відносин.

21. Сучасні світові тенденції впливу на зменшення конфліктності податкових відносин передбачають гармонізацію різних чинників і підходів. Один з ефективних методів подолання конфлікту – створення прозорої й ефективної системи оподаткування, що дає громадянам впевненість у тому, що їхні податкові внески використовуються належним чином для загального добра. Розвиток механізмів соціального захисту та розподілу доходів також відіграє важливу роль у забезпеченні справедливості в системі оподаткування, а додатковими засобами подолання конфлікту є застосування ефективних комунікаційних стратегій, спрямованих на пояснення громадянам необхідності сплати податків та переконання їх у раціональності й справедливості цього підходу. Важливо забезпечувати прозорість у витратах публічних коштів, раціональне фінансування проєктів та програм, що сприяє підвищенню довіри громадян до системи оподаткування.

22. Встановлення причин конфліктності податкових відносин вимагає урахування специфіки розвитку конфлікту і розрізнення термінів «уникнення від оподаткування» та «ухилення від оподаткування». Уникнення від оподаткування базується на легальних процедурах мінімізації податкового зобов'язання з використанням законних

можливостей для зменшення суми податків, фактично воно є правомірним зниженням податкового навантаження, що не порушує правових рамок. Розрізняється внутрішнє та зовнішнє уникнення оподаткування, де перше ґрунтується на національному законодавстві, а друге включає міжнародний рівень. Оскільки ані Конституція України, ані Податковий кодекс України не встановлюють принципів уникнення подвійного оподаткування для резидентів чи нерезидентів, які діють за межами країни, підвищується ризик виникнення податкових конфліктів.

23. Як вияв закону єдності та боротьби протилежностей оподаткування представляє собою область зіткнення і конфлікту інтересів між індивідуальними та суспільними суб'єктами. Проте імперативний метод регулювання визначається підпорядкуванням індивідуальних інтересів загальним суспільним інтересам, що дозволяє реалізувати систему заходів і процедур, спрямованих на досягнення основної мети – забезпечення суспільного інтересу, задоволення індивідуальних потреб громадян у соціальних стандартах, освіті, медичних послугах, безпеці та забезпеченні правопорядку. Вирішення цього конфлікту передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним задля забезпечення суспільного інтересу та досягнення соціальних стандартів.

24. Відомо дві можливі форми захисту прав учасників правовідносин: неюрисдикційна та юрисдикційна. Якщо юрисдикційна форма передбачає можливість захисту прав шляхом судового або іншого процесуального розгляду, то неюрисдикційна форма означає самозахист особою своїх прав через самостійні дії уповноваженої особи без залучення державних або інших органів. При цьому захист прав та законних інтересів платників податків здійснюється виключно у юрисдикційному порядку, охоплюючи адміністративний та судовий захист, що свідчить про непридатність неюрисдикційних форм самозахисту для захисту прав платників податків у податкових правовідносинах. Публічний характер податкових відносин передбачає широке використання імперативних засобів впливу, що гарантує

реалізацію інтересів держави, але необхідно розглядати регулювання оподаткування не лише як примусовий механізм, але й з урахуванням можливості добровільного дотримання обов'язкових приписів щодо сплати податків та зборів.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ТРАДИЦІЙНИХ ШЛЯХІВ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

2.1. Адміністративне вирішення податкових спорів

2.1.1. Основи адміністративного способу вирішення податкових спорів в Україні

Н. В. Василенко стверджує, що адміністративний спосіб захисту прав платників податків є формою досудового захисту, яка включає дії особи або несудового органу влади з метою протидії будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень і усунення їх наслідків. Учений виокремлює дві групи ознак способів захисту: загальні і спеціальні [10, с. 119]. Загальні ознаки способів захисту, на його переконання, включають: а) особливу мету – захист прав і інтересів особи; б) наявність відповідних суб'єктів, включаючи порушника права і суб'єкти, що мають повноваження щодо захисту; в) регламентацію нормами чинного законодавства; г) настання правових наслідків, таких як припинення порушення прав платника, усунення наслідків порушення, відновлення становища особи, що існувало до порушення, а також можливість негативних наслідків для інших осіб.

При характеристиці спеціальних ознак адміністративного способу захисту дослідник указує на таке: а) адміністративний спосіб захисту надає додаткову гарантію захисту прав і законних інтересів платників податків; б) адміністративний захист передує судовому, а його реалізація не перешкоджає подальшому зверненню до суду; в) реалізація адміністративного захисту здійснюється відповідно до положень Податкового кодексу України; в) є специфічне коло суб'єктів, яке охоплює платників податків, їх права і законні інтереси, а також контролюючий орган як суб'єкт, діями або бездіяльністю якого порушено права і законні

інтереси платників податків, і який має повноваження здійснювати захист; г) наявна спеціальна мета – протидія будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення таких порушень і усунення їх наслідків; д) цей спосіб захисту проявляється у недопущенні представників контролюючих органів до проведення податкової перевірки у разі порушення процедурних аспектів з визначення підстав та оформлення відповідних документів для проведення перевірки, а також у поданні заперечень до акту перевірки та оскарженні рішень контролюючих органів [10, с. 119].

Зазначені характеристики адміністративного способу захисту прав і законних інтересів платників податків, які належать до загальних ознак, також характерні для всіх способів захисту прав суб'єктів відповідних правовідносин. Однак віднесення деяких з ознак до спеціальних не є конструктивним. Наприклад, твердження Н. В. Василенка про те, що адміністративний спосіб захисту є додатковою гарантією захисту прав і законних інтересів платників податків, не є обґрунтованим. У Податковому кодексі України зазначено, що адміністративний і судовий захисти є рівноцінними формами захисту прав суб'єктів податкових правовідносин, але немає вказівки, який з них є основним, а який – додатковим. Вважається, що всі наведені способи захисту важливі однаково.

Отже, адміністративний спосіб захисту має такі ознаки: а) адміністративний спосіб захисту передує судовому; б) мета полягає в протидії будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, у припиненні таких порушень і усуненні їх наслідків; в) реалізується відповідно до положень Податкового кодексу України; г) специфічне коло суб'єктів включає платників податків, їх права і законні інтереси, а також органи ДПС, які можуть виступати як суб'єкти

з діями або бездіяльністю, що порушують ці права і законні інтереси, а також як органи, що мають повноваження здійснювати захист.

Згідно з Податковим кодексом України якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, яке суперечить законодавству або виходить за межі повноважень цього органу, він може звернутися до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою про перегляд прийнятого рішення. Скарга подається у письмовій формі протягом 10-ти календарних днів після отримання податкового повідомлення-рішення або іншого оскаржуваного рішення контролюючого органу [101].

Погляд К. В. Мінаєвої на підстави початку процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу відрізняється від інших дослідників. Вона виокремлює дві підстави – фактичну і процесуальну. Фактична підстава ґрунтується на іншому уявленні платника податків про його податковий обов'язок і компетенцію контролюючого органу щодо визначення цього обов'язку та виконання заходів з його здійснення. Іншими словами, платник податків має відмінне від контролюючого органу розуміння свого податкового становища й обов'язків, а також розуміння повноважень контролюючого органу у цьому питанні. Процесуальна підстава полягає в зверненні платника податків зі скаргою про перегляд рішення, яке, на його думку, суперечить законодавству або виходить за межі компетенції приймаючого органу [82, с. 486] . Таким чином, К. В. Мінаєва розрізняє дві підстави для початку процедури адміністративного оскарження рішення контролюючого органу – фактичну і процесуальну. Фактична підстава ґрунтується на розбіжностях у розумінні податкових обов'язків та компетенції, а процесуальна підстава – на зверненні зі скаргою щодо порушень законодавства або компетенції органу.

Порядок подання скарг платниками податків деталізовано у Порядку оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 21 жовтня 2015 р. за № 916 [106] . Відповідно до нього скарга платника податків має бути подана в письмовій формі і містити таку інформацію:

- прізвище, ім'я, по батькові, найменування (для юридичних осіб), податкову адресу платника податків, який подає скаргу;
- найменування контролюючого органу, на рішення якого скаржиться платник;
- реквізити оскаржуваного рішення;
- підстави, за якими воно оскаржується, обставини справи, які, на думку заявника, встановлені контролюючим органом неправильно або не встановлені взагалі;
- обґрунтування незгоди платника податків з рішенням контролюючого органу з посиланням на норми законодавства;
- вимоги і клопотання платника, який подає скаргу;
- відомості, що містять повідомлення контролюючого органу, рішення якого оскаржується, про подання скарги до контролюючого органу вищого рівня;
- відомості про оскарження рішення контролюючого органу до суду;
- адреса, на яку слід надіслати рішення, прийняте за результатами розгляду скарги;
- перелік документів, які додаються до скарги [106].

Скарга повинна бути підписана особисто платником податків або його представником, який має відповідні повноваження згідно з законодавством. Якщо скаргу підписує представник, необхідно долучити оригінал або належним чином завірену копію документа, що підтверджує повноваження

представника. Скаргу можна подати особисто до контролюючого органу або відправити поштовим відправленням з повідомленням про вручення й описом вкладення [106].

Згідно з Порядком № 916 контролюючий орган має зареєструвати скаргу платника податків у день її надходження і ухвалити вмотивоване рішення протягом 20 календарних днів з моменту отримання скарги. Рішення може бути надіслано платнику податків поштою з повідомленням про вручення або передано йому безпосередньо під розписку. У рішенні контролюючого органу мають бути зазначені конкретні посилання на норми Податкового кодексу України та інші нормативно-правові акти, на яких воно ґрунтується, з урахуванням матеріалів скарги. Крім того, контролюючий орган повинен висловити свою позицію по суті вимог або заперечень платника податків.

Вивчаючи скаргу, вищий контролюючий орган проводить перевірку щодо правомірності та обґрунтованості оскаржуваного рішення контролюючого органу нижчого рівня і приймає відповідне рішення на основі проведеної процедури. У результаті вищий контролюючий орган може прийняти одне з таких рішень:

- 1) залишити скаргу без задоволення, а оскаржуване рішення контролюючого органу без змін;
- 2) зменшити або збільшити суму грошового зобов'язання або податкового боргу, суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків, а також відповідну частину суми штрафних (фінансових) санкцій;
- 3) зменшити або збільшити суму грошового зобов'язання платника податків;
- 4) повністю задовольнити скаргу платника податків і скасувати оскаржуване рішення контролюючого органу нижчого рівня;

5) частково задовольнити скаргу платника або скасувати оскаржуване рішення контролюючого органу в окремій його частині [106].

Отже, контролюючі органи вищого рівня мають право виносити рішення тільки щодо тих рішень, що прийняті контролюючими органами нижчого рівня. Таким чином, предметом адміністративного оскарження може бути лише рішення, яке прийняте відповідним контролюючим органом. Варто при цьому погодитися з думкою А. В. Сліденка, на переконання якого такий підхід суттєво обмежує механізм захисту прав і законних інтересів платників податків, оскільки неправомірними можуть бути не лише рішення контролюючих органів, але й їхні дії або бездіяльність [145, с. 73-74].

2.1.2. Концептуальні засади адміністративного оскарження: компаративний аспект

Розв'язання податкових спорів у системі Великої Британії становить собою доволі складний процес. Значні повноваження у реалізації цього процесу надано податково-митній службі Її Величності (HMRC). Це відомство впливає на можливості платників податків реалізовувати своє право на судовий захист своїх інтересів у відносинах з приводу оподаткування та, відповідно, оскарження неправомірних, на їх погляд, рішень. Також варто підкреслити, що засоби правового захисту, які доступні у податковому суді, можуть бути обмеженими, а його юрисдикція обмежена. Наслідком такої ситуації стає вирішення податкових питань, залежно від різноманітних факторів, із застосуванням різноманітних форумів, і тут ключовим аспектом постає питання вибору самим платником відповідного напряму та інституції для вирішення спору. Нещодавні розширення, зокрема повноважень HMRC щодо збору інформації та введення прискорених платежів, повідомлень про підписників і

повідомлень про платежі партнерів додатково ускладнили і без того непросту систему.

Податкові спори також можуть бути вирішені позасудовим шляхом. У 2012 році HMRC випустила коментар до своєї стратегії судового розгляду й вирішення спорів (LSS) та вказівки щодо використання альтернативних способів вирішення податкових спорів (ADR) у великих і складних справах [209]. LSS визначає рамки, у межах яких HMRC намагається вирішити податкові спори шляхом судового розгляду або ADR, сприяючи вирішенню конфліктів співпрацею та неконфронтаційним шляхом.

Мета стратегії судового розгляду та вирішення спорів (LSS) полягає в створенні механізму вирішення спорів шляхом співпраці та уникнення конфронтацій. Проте на практиці спостерігається, що підходу HMRC до спорів часто властивий характер суперечливості та безкомпромісності, особливо в умовах, коли існує високий ризик у відношенні доходів. Це призводить до того, що значна кількість податкових спорів продовжує подаватися до розгляду судів і трибуналів. Важливою метою LSS залишається створення ефективного механізму вирішення спорів, який ґрунтується на принципах співпраці та уникненні конфліктів. Проте реальний досвід свідчить про те, що при високих фінансових ризиках підприємства виявляють схильність віддавати податкові спори на розгляд судових органів та трибуналів, ігноруючи наміри стратегії LSS. Цей аспект є принципово важливим у контексті подальшого вдосконалення системи вирішення податкових спорів у Великій Британії.

Певною специфікою відрізняється підхід до вирішення спорів, що обумовлені відносинами оподаткування, у Швейцарії. Важливо підкреслити, що сфера відносин з приводу вирішення податкових спорів у Швейцарії відображає принцип розподілу фіскальних повноважень між федеральною владою, відомою як Конфедерація, та федеральними

землями, що іменуються кантонами. У Швейцарії існує 26 кантонів та приблизно 2600 муніципалітетів. Податки в країні збираються на трьох рівнях: федеральному, кантональному та муніципальному, що відображається також на побудові механізмів вирішення податкових спорів.

Згідно зі статтею 3 Федеральної конституції кантони мають суверенітет, оскільки їхній суверенітет не обмежується Федеральною конституцією. Це означає, що кожен кантон самостійно отримує дохід, збираючи податки, якщо Конфедерація не має виключного права стягувати певний вид податків. На кантональному та муніципальному рівнях законодавство щодо податків різниться від кантону до кантону та від муніципалітету до муніципалітету. Кантони несуть відповідальність за оцінку, збір та адміністрування своїх власних податків, таких як податки на прибуток і капітал, податки на спадщину та дарування, приріст капіталу з нерухомості та податки на передачу нерухомості. Крім того, вони підтримують адміністрування федеральних прямих податків, зокрема федеральних податків на прибуток. З урахуванням великої незалежності кантонів можливі значні розходження в податковому законодавстві від одного кантону до іншого. Муніципалітети можуть стягувати лише ті податки, які дозволяє їхня кантонська конституція. З цього можна зробити висновок про необхідність урахування подібного розподілу повноважень при побудові та реалізації механізмів податкового оскарження.

Схожий підхід до узгодження позицій платників податків і контролюючих органів застосовано в іншій федеративній країні – Австрії. У цій державі існує ступінчаста система оскарження податкових питань, яка включає кілька рівнів. Перший етап – це «адміністративне оскарження». Після цього передбачено два рівні «судового оскарження»:

до Федерального податкового суду та, у крайньому разі, до Вищого адміністративного суду.

На першому етапі суб'єкт має можливість подати адміністративну скаргу, спрямовану на вирішення податкового питання. У випадку незгоди із рішенням податковий суб'єкт може подати апеляцію до Федерального податкового суду, що складає другий рівень оскарження. У разі подальшої неоднозначності чи незгоди із рішенням Федерального податкового суду особа може звернутися до Вищого адміністративного суду, що є останнім етапом судового оскарження у системі Австрії.

Країни Європейського Союзу характеризуються різноманітністю правового регулювання відносин, пов'язаних із реалізацією процедур вирішення спорів, що виникають з відносин оподаткування. Це обумовлює проведення ґрунтовних реформ у податкових системах різних країн. Так, у 2010 році відбулася важлива реформа процедур в адміністративних судах Греції, спрямована на оптимізацію вирішення податкових спорів і підвищення ефективності юридичного захисту. Реформа призначалася уникнути зайвого використання правових ресурсів та забезпечити кращий розподіл судових повноважень. Результативність цього заходу виявилася очевидною на числовому рівні. Кількість невирішених справ у адміністративних судах першої інстанції, пов'язаних із податковими питаннями, значно зменшилася від 142 852 у 2012 році до 29 184 у 2018 році [148]. Також спостерігалось скорочення кількості апеляцій до адміністративного апеляційного суду та податкових справ, що розглядаються Вищим адміністративним судом.

Суттєвою подією в податковому адмініструванні Греції є створення автономного органу доходів. Згідно з законом L4389/2016, починаючи з 2017 року податкова адміністрація не є підрозділом Міністерства фінансів (як це було раніше), а функціонує як орган з функціональною, адміністративною та фінансовою автономією, незалежним від контролю

інших державних органів. Навіть при ускладненості і тривалості відповідних законів, які визначають деталі функціонування нового автономного органу, перехід пройшов успішно.

Окрім того, були впроваджені ключові зміни в податковому процесі через уведення Єдиного податкового процесуального кодексу, який набрав чинності з 1 січня 2014 року [302]. Метою цієї законодавчої ініціативи було систематизувати раніше розпорошені положення, охоплюючи всі аспекти адміністративного оподаткування, включаючи подання звітності, податкові перевірки та стягнення податків та штрафів. Значущі зміни стосовно порядку оскарження рішень та бездіяльності податкової адміністрації, що були внесені до нового Податкового процесуального кодексу, відобразилися як на процедурах ініціації розгляду податкових спорів, так і на темпоральній результативності їх розгляду. Зараз податкові спори ініціюються шляхом обов'язкового адміністративного звернення до спеціального управління Міністерства фінансів, яке передує апеляціям до адміністративних судів. Однак ефективність цих змін та інших положень нового кодексу потребує подальшої оцінки при досягненні новою системою повної зрілості.

У Нідерландах можливе оскарження податкового нарахування та офіційних рішень податкового інспектора адміністративним шляхом відповідно до конкретних процесуальних правил, викладених у Загальному законі про податки. Ці правила відрізняються від загального голландського адміністративного права, яке передбачає відкриту систему правового захисту, але для податкових спорів застосовується більш закрита система.

Платники податків мають право оскаржувати не лише податкові нарахування, але й повідомлення про податкові втрати. Крім того, можливе оскарження офіційних рішень щодо застосування пільг, таких як податкова консолідація або продовження пільги. Проте податковий інспектор може видавати інформаційні повідомлення про невиконання платником податків

обов'язків з надання інформації. Платник податків може оскаржити це повідомлення, уникнувши очікування нарахування податку, що ґрунтується на цій відсутній інформації, або розглядати справу в загальному суді без спеціальної податкової експертизи.

Предметом оскарження у податкових спорах може бути не лише безпосередньо сума несплаченого податку. Наприклад, у Швейцарії існує система компенсації відсотків для платників податків у випадках, коли вони сплатили надмірну суму податку на прибуток порівняно з попередніми платежами. Якщо фактично сплачена сума податку менша, ніж передбачена попередньо, переплата автоматично повертається платнику. Цей процес може відбуватися автоматично або ж погашатися за рахунок інших зобов'язань перед податковим органом за вимогою платника.

Щодо федерального податку на прибуток, то вимога щодо відшкодування може бути подана протягом п'яти років після року, у якому виникла переплата (відповідно до статті 168 Федерального закону про податок на прибуток). У Женеві термін давності починається з моменту, коли платнику податків стає відомо про переплату. У всіх випадках на суми, сплачені надміру, нараховуються відсотки на користь платника податків.

2.1.3. Динаміка реалізації процедур адміністративного оскарження рішень та дій контролюючих органів у різних країнах світу

У Греції процедури оскарження дій та бездіяльності податкової адміністрації встановлені статтею 63 Податкового процесуального кодексу (ППК). Платник податків має можливість оскаржити ці дії до Управління з вирішення спорів, що є обов'язковою внутрішньою процедурою перед передачею спору до адміністративних судів. Це сприяє полегшенню тягаря справ, що накопичуються в судах. За винятком випадків, коли платник податків може безпосередньо оскаржити акт нарахування податку, не

виконуючи умови квазісудового позову (згідно зі статтею 35, пункт 1 ППК), така можливість існує і для спорів у компетенції голови адміністративного суду першої інстанції.

Подання квазісудового позову вимагає від платника податків дій упродовж 30 днів після повідомлення про акт або мовчазної відмови. Позов передається до Управління з вирішення спорів протягом семи днів, а вирішення повинно бути винесено протягом 120 днів з дня подання. Відсутність рішення в зазначений строк вважається мовчазною відмовою. Хоча статтею 63 це не прописано, важливо, що податкова адміністрація повинна письмово інформувати платників податків про право подати квазісудовий позов і неприпустимість прямого звернення до судів. Пропуск цього повідомлення може призвести до прийняття прямого регресу.

Після подання квазісудового позову оплата 50% оскаржуваної суми призупиняється за умови, що решта 50% буде сплачена податковій адміністрації. Залежно від результату справи податкова адміністрація повертає платнику надлишкову суму або отримує додатковий платіж. Прохання про призупинення платежу може стосуватися лише перших 50% і приймається лише на підставі "безповоротної шкоди" для платника. Невирішення заяви про призупинення протягом 30 днів вважається мовчазною відмовою.

Вирішення податкових спорів у Данії розпочинається з адміністративного оскарження, яке слугує вихідною точкою. Після завершення всіх етапів адміністративного оскарження та прийняття остаточного рішення платник податків має право оскаржити це рішення до суду. Справа повинна бути подана до суду протягом трьох місяців з моменту ухвалення рішення адміністративними апеляційними комісіями. Виняток становить ситуація, коли апеляційна комісія не ухвалює рішення протягом

шести місяців з моменту отримання справи, у такому разі платник податків може подати апеляцію до суду.

Поміж інших варіантів оскарження рішень податкового спору є можливість подати апеляцію до парламентського омбудсмена Данії (Омбудсмен).

Система оскарження включає чотири окремі колегії оскарження: Національний податковий трибунал, національні податкові апеляційні органи, апеляційні комісії з оцінки та апеляційні комісії щодо транспортних засобів. Агентство з розгляду податкових скарг діє як незалежний орган і виконує роль секретаріату апеляційних комісій. Платник податків, який бажає оскаржити рішення податкового органу, повинен подати апеляційну скаргу до органу оскарження. Після отримання скарги Апеляційне агентство збирає всю необхідну інформацію, а після завершення підготовки справи передає її до відповідної апеляційної комісії.

Отже, в Данії існують різні апеляційні органи, що спеціалізуються на вирішенні різних податкових питань і спорів. Певним чином вони спеціалізовані на предметній ознаці спорів, тому по-різному та різними суб'єктами розглядаються спори з приводу майнового та прибуткового оподаткування. Національні податкові апеляційні органи в Данії виступають як органи, призначені для вирішення податкових спорів на місцевому рівні. Країна поділена на 19 місцевих рад, і членів цих органів призначає міністр податків. Національні податкові апеляційні органи мають повноваження приймати рішення у різних видах податкових спорів, таких як спори щодо оподаткованого доходу, податок на вартість майна, попередні реєстрації, франшиза, авансові податкові рішення та інші.

Апеляційні комісії з оцінки в Данії діляться на 10 місцевих комісій, які займаються оцінкою майна та оскарженням рішень щодо оподаткування землі. Членів цих комісій призначає міністр податків. У

Данії існують апеляційні комісії щодо транспортних засобів, котрі розглядають спори щодо реєстраційних зборів та інших питань, пов'язаних із транспортними засобами. Членів цих комісій також призначає міністр податків, при цьому обов'язковою умовою є наявність членів, обраних центральною організацією автовласників, технічного експерта та фахівця у галузі бізнесу.

Платникам податків при реалізації свого права на оскарження усі податкові скарги слід подавати до податкової служби, за що передбачена плата у розмірі 400 крон. Податкова апеляційна служба відповідальна за розподіл справ між апеляційними комісіями відповідно до їхньої компетенції. Агентство з розгляду податкових скарг виконує функцію секретаріату для апеляційних комісій та Національного податкового трибуналу (Трибуналу). Крім того, податкова апеляційна служба може приймати рішення в окремих справах.

Будь-яка особа, яка має важливий, прямиий та індивідуальний юридичний інтерес у податковому рішенні, може звернутися з скаргою до податкового агентства. При цьому слід враховувати деякі формальні вимоги, які мають бути дотримані під час подачі справи. Наприклад, апеляційна скарга повинна надійти не пізніше, ніж за три місяці з моменту отримання платником податків рішення податкового органу. Скаргу слід подавати у письмовій формі, з зазначенням причин оскарження [247]. Немає формальних вимог для подання адміністративної скарги, але апеляційну скаргу необхідно надіслати в електронному вигляді через вебсайт податкової служби.

Процес подання скарги до суду пов'язаний із стягненням плати в розмірі 400 крон з платника податків. Судовий процес є досить неформальним, і обом сторонам надається можливість висловити додаткові зауваження під час цього процесу. Платник податків має право вимагати зустрічі з відповідальним працівником справи, і загалом це може бути

вигідно, хоча вірогідно подовжить час обробки. Під час такої зустрічі факти та правові аргументи будуть розглядатися з працівником справи у неформальній формі.

Після завершення підготовки справи податковий орган винесе попереднє рішення, яке буде надіслано сторонам для ознайомлення. Платник податків може також вимагати зустрічі з членами відповідного органу оскарження, і після такої зустрічі апеляційний орган ухвалить рішення на основі попереднього висновку, коментарів сторін, а також інформації та аргументів, поданих під час остаточної зустрічі зі сторонами.

У Данії Трибунал функціонує як адміністративна апеляційна колегія, а не судовий орган. Організаційно він входить до складу Міністерства податків, але його рада діє незалежно у процесі розгляду справ. Отже, міністр податків не може виносити конкретні накази Трибуналу. Склад Трибуналу включає провідного головуючого суддю, кілька інших суддів, 30 звичайних членів і чотирьох спеціалістів з автотранспорту. Головуючий повинен мати вищу юридичну освіту. Парламент Данії призначає 11 з 30 членів, а інших членів визначає міністр податків.

Трибунал вирішує такі категорії справ: а) оскарження рішень податкового органу, якщо інші апеляційні комісії не розглядали скаргу; б) оскарження рішень національної податкової служби; в) апеляції, які подаються до Трибуналу Міністерством податків з приводу рішень, що містять тлумачення права ЄС; г) інші різноманітні типи справ.

У разі порушення прав платника податків постановою австрійського податкового органу відкривається можливість подання адміністративної скарги. Це слід зробити протягом одного місяця після отримання постанови. Термін може бути продовжений за вказівкою податкового органу з «поважних причин». Саму апеляцію слід подавати до органу, який виписав постанову.

Орган, що виписав постанову, розгляне апеляцію та ухвалить рішення. Проте рішення не буде прийнято, якщо платник податків просить утриматися від апеляції чи лише стверджує, що нормативний акт не відповідає закону, є неконституційним чи що міжнародні конвенції є незаконними. Також відсутнє адміністративне оскарження, якщо указ видавало Федеральне міністерство фінансів. Мета цієї процедури — підвищення рівня адміністративного самоконтролю та забезпечення справедливості в рішеннях податкових органів.

Рішення австрійського податкового органу за адміністративною апеляцією стає обов'язковим, якщо платник податків не вимагає подачі справи до Федерального податкового суду протягом одного місяця після винесення рішення. Важливо зазначити, що цей термін може бути використаний платником податків з метою детального вивчення рішення та підготовки обґрунтованих аргументів.

У разі якщо австрійський податковий орган не ухвалить рішення з адміністративної апеляції протягом шести місяців з моменту подачі скарги, платник податків має право звернутися до Федерального податкового суду через бездіяльність органу. Федеральний податковий суд може виділити додатковий термін у три місяці (з можливістю одного продовження), щоб надати сторонам можливість ретельно представити свої позиції. Зазвичай австрійським податковим органам потрібно до одного року для вирішення подібних питань, що підкреслює важливість вчасності та компетентності у вирішенні податкових справ.

Після отримання податкового нарахування в Португалії платники податків мають можливість оскаржити його через адміністративну процедуру в ієрархії податкових органів або в судовому порядку в податковому суді чи податковому арбітражному центрі. Адміністративний перегляд може бути обов'язковим перед передачею спору до суду, особливо якщо платник податків має можливість звернутися до суду лише у випадках,

що не стосуються фактів та оцінок, проведених відповідно до настанов податкових органів [204, ст. 131(3), 132(6)].

Процедура адміністративного позову безкоштовна і може бути ініційована протягом 120 днів після кінцевого терміну сплати оцінки. Водночас справи, які стосуються самооцінки або утриманого податку, можуть бути розглянуті протягом двох років після оцінки [204, ст. 131(1), 132(3)]. Податкові органи повинні вирішити адміністративні позови протягом чотирьох місяців [204, ст. 70(1)].

У разі мовчазної чи явної відмови у розгляді адміністративного позову платник податків має право подати адміністративну скаргу до Міністерства фінансів протягом 30 днів [204, ст. 66(2)], або подати судовий позов до судового податкового суду протягом трьох місяців [204, ст. 102(1)] або, якщо це допустимо, звернутися із запитом про податковий арбітраж до Центру податкового арбітражу протягом 90 днів [204, ст. 10(1)].

Мовчазна відмова спостерігається, коли спливає термін рішення, що надає платнику податків можливість негайно звернутися до суду. Крім того, платники податків можуть чекати на пряме рішення, яке може бути прийняте у разі попередньої мовчазної відмови. Розгляд адміністративних скарг зазвичай займає 60 днів. Згідно з отриманим рішенням спір може бути переданий до Податкового суду чи Податкового арбітражного центру протягом зазначених строків.

Аналогічно, коли платник податків вирішує оскаржити нарахування податку безпосередньо в податковому суді, відповідний судовий позов повинен бути поданий протягом трьох місяців від кінцевого терміну сплати нарахування. Крім того, якщо обраним курсом судового розгляду є податковий арбітраж, відповідний запит на податковий арбітраж повинен бути поданий протягом 90 днів після кінцевого терміну сплати.

У контексті чинної правової системи в Голландії податковий спір зазвичай ініціюється подачею платником податків заперечення проти

оцінки або офіційного рішення, що видається податковим інспектором. Цей етап адміністративного оскарження у межах податкової адміністрації повинен бути завершений до того, як можна буде подати апеляцію до податкових судів. Іншими словами, початкова апеляція до суду (тобто до суду нижчої інстанції, на першій стадії) завжди подається платником податків і направлена проти (негативного) рішення податкового інспектора щодо заперечення.

Цей обов'язковий етап заперечення має дві ключові мети. По-перше, процедура змушує податкову адміністрацію переглядати рішення, ухвалені окремим податковим інспектором, з метою усунення очевидних помилок і забезпечення єдиного та послідовного підходу до певних питань всередині адміністрації. З іншого боку, адміністративне оскарження виконує своєрідну функцію фільтра: оскільки спори не негайно потрапляють до суду, вони можуть бути вирішені між сторонами на попередній стадії. Навіть у випадках, коли сторони мають різний погляд на тлумачення закону (що означає, що процедура адміністративного оскарження фактично повторює етапи —зрештою, це питання призначено для вирішення судами), загалом обов'язок адміністрації переглядати своє попереднє рішення допомагає зменшити кількість справ, які подаються до голландських податкових судів.

Адміністративне оскарження в Голландії розпочинається ініціативою платника податків, який подає заперечення до інспектора. Це слід здійснити протягом шести тижнів з моменту ухвалення відповідного рішення, такого як нарахування податку. У разі якщо це подано після закінчення шеститижневого терміну, заперечення в принципі вважається неприйнятним, і рішення інспектора стає остаточним. Те ж саме стосується ситуації, коли заперечення не має обґрунтування. Проте для збереження своїх прав платник податків може спочатку подати формальне

повідомлення про заперечення (тобто протягом шести тижнів) і подати обґрунтування пізніше.

З метою посилення повторної перевірки рішення про заперечення повинен приймати інший податковий інспектор (тобто не той, хто ухвалив початкове рішення). Перед тим як інспектор ухвалить рішення щодо заперечення, платник податків має право на слухання справи. За подання заперечення не стягується жодної плати за подання або реєстраційного збору.

Формально податковий інспектор зобов'язаний ухвалити рішення щодо заперечення протягом шести тижнів після закінчення терміну його подання, отже, фаза заперечення, в принципі, не повинна тривати довше 12 тижнів з дати первинного рішення, яке оскаржується. Проте інспектор має право в односторонньому порядку продовжити цей період ще на шість тижнів, розглядаючи максимальний термін розгляду заперечення впродовж 18 тижнів. Подальше продовження може бути узгоджено сторонами.

Якщо податковий інспектор не ухвалює рішення протягом встановленого законом (або узгодженого) періоду, платник податків може вжити формальних заходів для примусового вирішення у процедурі оскарження. Однак на практиці це трапляється нечасто.

Принциповою специфікою відрізняється модель оскарження порушень у сфері оподаткування, що застосовується у Німеччині. При розгляді сповіщення про можливе незаконне нарахування податку в Німеччині важливо враховувати, що платник податків не тільки не зобов'язаний, а часто і не має права негайно звертатися до суду за допомогою. Навпаки, існує право (і зазвичай це вимагається законом) спершу оскаржити оцінку у відомстві, яке прийняло відповідне рішення про нарахування податку. Цей засіб правового захисту, відомий як адміністративне оскарження, передує будь-якому справжньому судовому

розгляду і має дві цільові функції: розвантажити судову систему й надати податковим органам можливість повторно перевірити свої податкові рішення.

Ситуації, коли платники податків користуються правом оскарження сповіщень про нарахування податку чи інші дії податкового органу, є досить поширеними. За даними статистики, наданої Міністерством фінансів Німеччини за період з 2009 по 2017 рік, річна кількість адміністративних апеляцій становила від 3,24 млн до 5,24 млн. Ці адміністративні оскарження часто завершувалися успішно, у більш як у двох третинах випадків спонукаючи податкові органи вносити зміни до оскаржуваних дій, таких як повідомлення про нарахування податку, відповідно до вимог платників. Тривалість розгляду адміністративної скарги коливається у межах від трьох місяців до одного року [174]. Якщо платник податків незгодний з результатами адміністративної скарги, податковий орган має винести офіційне рішення про відмову, відоме як рішення про адміністративну скаргу. Після цього платник податків може подати це рішення до місцевого податкового суду для судового розгляду.

У Італії було впроваджено сучасну систему судового врегулювання у 1992 році, а досудове врегулювання в 1997 році. Застосування досудового врегулювання поступово зросло через його можливість суттєвого зменшення податкових штрафів, які в Італії можуть перевищувати подвійний обсяг нарахованого податку. Крім того, цей механізм дозволяє уникнути невизначеності, пов'язаної з тривалим періодом податкового судового розгляду (в середньому податковий спір триває 10 років, якщо його доводять до Верховного Суду). Основні сфери успішного використання досудового врегулювання включають аспекти оцінки податку на прибуток підприємств, такі як трансфертне ціноутворення, запобігання уникненню оподаткування, врахування платежів у юрисдикціях із чорного списку та інші.

Щодо ефективності оподаткування в Швейцарії зазначимо, що у цій країні існує виправдана й ефективно діюча система вирішення податкових спорів. Коли платник податків стикається з неправомірним нарахуванням податку, йому, як правило, не треба негайно звертатися до суду. Замість цього йому відкривається можливість звернутися до податкового органу, який ухвалив відповідне рішення, ініціюючи процедуру офіційної скарги. Офіційна скарга вважається оперативною та результативною процедурою, що дозволяє вирішити багато питань з невеликими витратами, переважно технічного характеру. Таким чином, цей офіційний шлях усуває необхідність судового розгляду та, як правило, займає кілька місяців. Зазначимо, що для вирішення складних питань цей механізм оскарження може надавати обмежені можливості. У таких випадках податкові органи часто віддають перевагу чекати на обов'язкове рішення вищого незалежного органу, наприклад, трибуналу.

Дуже часто платники податків користуються можливістю оскарження рішення податкового органу щодо нарахування податку. У разі невідповідності, на думку платника податків, рішення податкового органу стосовно офіційної скарги нормам закону, він може ініціювати судовий процес у відповідному адміністративному суді. Податкові спори зазвичай виникають на етапі оскарження рішень податкового органу з питань нарахування податку. У цьому разі платник податків повинен подати офіційну скаргу до того самого податкового органу, що прийняв рішення. У сферах утримання податку, гербового податку та ПДВ податкові спори часто виникають під час податкової перевірки, проведеної Федеральною податковою адміністрацією.

Адміністративний розгляд у Норвегії є звичайним шляхом вирішення податкових спорів, чи то через подання адміністративного оскарження до Податкової апеляційної ради, чи шляхом судового розгляду. У процесі судового розгляду податкові органи можуть взаємодіяти для досягнення

компромісних результатів та вирішення питань в позасудовому порядку, особливо в ситуаціях, коли податкові органи вважають результат судового рішення або аргументи платника податків вагомими.

Податкові справи становлять суттєву частину справ у норвезьких судах, однак більшість спорів даної категорії все ж таки вирішується на адміністративному рівні. У липні 2016 року вся країна отримала єдину податкову апеляційну раду, що розглядає всі види податків, за винятком податку на нафту, для якого функціонує окрема апеляційна рада.

Роботу Податкової апеляційної ради забезпечує незалежний від податкових органів секретаріат, що адміністративно контролюється Управлінням податків. На даний момент відсутній повний склад персоналу в секретаріаті, що призводить до значного затримання адміністративного оскарження, що може тривати до двох років до отримання рішення Податковою апеляційною радою. Варто зазначити, що, незважаючи на ці затримки, видається, що більше апеляцій призводять до рішень на користь платника податків, порівняно з минулим.

Податкова апеляційна рада, функціонуючи незалежно від податкових органів, має своїх членів, які призначаються на чотири роки і обираються здебільшого з числа представників академічного середовища, професіоналів і підприємців. Основною метою Ради є розгляд податкових справ, а допомагає їй у цьому секретаріат, що відповідає за підготовку справ. Необхідно зауважити, що члени Ради та секретаріат не піддаються впливу чи вказівкам від податкових органів [263, ст. 2-9]. Апеляційна рада складається з голови, заступника голови і 51 члена. Хоча більшість справ розглядаються трьома членами без особистої зустрічі, іноді справи можуть бути передані розширеній групі, включаючи керівника і заступника керівника. Визначальною є можливість платників податків бути присутнім під час розгляду справи, яка може бути прийнята Радою під час засідання.

Таке рішення щодо допуску платника податків до участі в розгляді справи не підлягає подальшому оскарженню.

У Норвегії право на адміністративне оскарження належить стороні, що бере участь у рішенні податкової служби [263, ст. 13-1]. Це означає, що будь-яка особа, яка несе остаточну відповідальність за податок, також має право подати заяву на оскарження. У разі корпоративного податку це право не поширюється на інші компанії групи, оскільки в Норвегії не буває консолідованого оподаткування групи. Проте певні особливості стосуються оподаткування податком на додану вартість, адже якщо спір стосується нарахування цього платежу, керівник групи ПДВ та організація, що є стороною рішення, також можуть подати апеляцію.

Крім того, компанії можуть оскаржувати податкову оцінку щодо їхнього майна для оподаткування майна, а партнерства можуть оскаржувати визначення оподатковуваного доходу на рівні партнерів [263, ст. 13-2]. Варто зауважити про необхідність урахування цих самих правил також під час визначення суб'єкта, який має право подати справу до суду [263, ст. 15-1].

Оскільки Податкова апеляційна рада може ухвалити рішення на користь платника податків, Міністерство фінансів має право подати справу до суду [263, ст. 15-2(1)]. Однак це право обмежується фактичною основою для прийняття рішення та застосуванням закону і не поширюється на дискреційну оцінку Ради. У таких випадках платник податків не є стороною у справі, але може вирішити вступити в судову справу як додаткова сторона. Отже, платник податків має бути повідомлений про рішення про подання справи до суду [263, ст. 15-2(4)]. Такі судові процеси є рідкісними, але нещодавно відбулися у справі щодо відрахування вхідного ПДВ на певні операції з нерухомістю.

Адміністративні скарги, спрямовані до податкової інспекції, яка проводила перенарахування, стають важливим етапом у процесі оскарження

в Норвегії. Податкова служба має владу ухвалити рішення про скасування переоцінки, якщо згодна з позицією платника податків [263, ст. 13-6(3)]. Передбачено також можливість надання коментарів в інших ситуаціях [263, ст. 13-6(4)]. Після цього секретаріат готує пропозицію рішення для Ради, а платник податків має можливість ознайомитися з копією зауважень від податкової інспекції та ознайомитися з проектом у секретаріаті [263, ст. 13-6(5)].

Податкова апеляційна рада має широкі повноваження та можливість розглядати всі аспекти справи, включаючи введення нових доказів, навіть тих, що не були висвітлені платником податків [263, ст. 13-7(2)]. Вона також здатна розглядати питання, які не були висунуті самим платником податків. Однак це не означає, що Рада може розглядати аспекти, що не стосуються переоцінки чи апеляції. Також можна знайти приклади, що ілюструють обмеження Ради щодо розгляду питань, не пов'язаних із оподаткуванням майна чи доходу від нерухомості. Хоча це є очевидним, можливі сумніви є. Важливо підкреслити, що за законодавством Рада незалежна від доводів податкової служби чи самого платника податків.

Сучасний період характеризується великим відставанням у розгляді податкових справ, а вирішення деяких із них може займати до двох років. Це обумовлено, з одного боку, тим, що податкові інспекції витрачають час на підготовку своїх аргументів перед поданням їх до секретаріату, а з другого – неповноцінністю ресурсів секретаріату.

2.2. Судове вирішення податкових спорів

2.2.1. Основи судового способу вирішення податкових спорів в Україні

Практика розгляду справ у Верховному Суді України щодо повернення раніше сплачених податків і зборів становить значний науковий інтерес. У рішенні від 16 вересня 2015 року у справі ТОВ

"Аскоп-Україна" проти Південної митниці Міністерства доходів і зборів України, Головного управління Державної казначейської служби України в Одеській області Верховний Суд указав, що митне законодавство передбачає можливість повернення помилково або надмірно сплачених митних платежів. Здійснення такого повернення відбувається декларантом у визначений процедурою спосіб згідно зі статтею 301 Митного кодексу України, статтею 43 Податкового кодексу України і статтею 45 Бюджетного кодексу України. Верховний Суд також підкреслив, що вимога позивача щодо зобов'язання митного органу скласти висновок щодо повернення надмірно сплачених митних платежів і подати його на виконання відповідному органу, що забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів, може служити засобом відновлення порушених прав. Забезпечення виконання рішення повинно здійснюватися без необхідності повторної звертання до суду [110].

У своїх рішеннях, зокрема у постанові від 25 лютого 2014 року у справі ТОВ "Маркон" проти контролюючих органів, Верховний Суд визначив, що у разі несумлінних дій або неправомірних рішень митних органів, пов'язаних із визначенням, призначенням, заявленям, перевіркою достовірності, коригуванням та іншими заходами у справах митної вартості, митного контролю і митного оформлення, декларант (суб'єкт господарювання, підприємство) має право звернутися до суду для контролю цих дій чи рішень. Якщо суд визнає такі дії або рішення митних органів протиправними, він зобов'язаний скасувати їх і змусити митний орган виконати вимоги митного законодавства. Якщо судове рішення встановлює неправильність чи помилковість дій або рішень митних органів, що призвели до помилкової або надмірної сплати митних платежів, такі платежі повертаються декларанту з Державного бюджету України відповідно до статті 301 Митного кодексу України, статті 43 Податкового кодексу України і статті 45 Бюджетного кодексу України, встановлюючи процедуру повернення коштів. Важливо зауважити, що

цей порядок не встановлює судового стягнення неправильно або надмірно сплачених платежів безпосередньо з Державного бюджету України, але передбачає їх повернення через відповідний орган, що виконує казначейське обслуговування бюджетних коштів [115] .

Зазначена практика Верховного Суду знаходить відображення у відповідних законодавчих актах, нормами яких регулюються відносини оподаткування. Але для вирішення багатьох проблем, пов'язаних із поверненням платежів, сплачених у зв'язку з коригуванням митної вартості товарів, необхідні системні зміни та доповнення до Податкового кодексу України і Митного кодексу України. Такі кроки сприятимуть створенню ефективного механізму захисту прав і законних інтересів платників податків, забезпечать баланс між публічними та приватними інтересами в податковому регулюванні.

Вирішення конфлікту інтересів у сфері податків може мати відкриту або приховану форму, але незалежно від цього існує низка процедур для вирішення податкових спорів, які використовуються як в Україні, так і в інших країнах залежно від їх практики.

У разі відкритої форми конфлікту податковий спір може бути переданий на розгляд уповноваженого юридичного органу, який розглядає суперечності, пов'язані з нарахуванням і сплатою податків, а також правами, обов'язками та умовами їх виконання. Вирішення такого спору базується на правовій оцінці дій учасників і перевірці законності їхніх дій у межах податкових правовідносин. Одним з типових видів спорів є оскарження платниками податків податкових вимог і рішень майнового характеру.

Прихована форма конфлікту може включати в себе внутрішній конфлікт, який виникає зі соціально-психологічної позиції платника податків. Вона проявляється через емоційні реакції та поведінкові прояви, спричинені небажанням повної або часткової сплати податку, і це призводить до порушень податкового законодавства. Фактори, що

впливають на таку приховану форму конфлікту, включають особливості позиції та особистості платників податків, а також деформацію суспільних потреб, інтересів та ціннісних орієнтацій.

Обидва типи спорів, як відкритий, так і прихований, є формалізованим способом вирішення конфлікту інтересів, з метою збалансування державних та приватних інтересів, і мають деякі переваги. Вони забезпечують захист та відновлення порушених прав, вирішення юридичних конфліктів між фіскальним органом і платником податків, стабільність умов реалізації правової норми та розгляд спору уповноваженим органом державної влади для забезпечення стабільності правової системи суспільства.

Варто зазначити, що у цій частині роботи навряд чи доцільно розглядати протиставлення адміністративного та судового шляхів захисту прав і законних інтересів платника податків. Проте доцільно зауважити, що більш вигідним вважається той, що дозволяє платнику відновити порушені права та інтереси. Однак практика свідчить, що судовий шлях надає більш ефективний захист законних інтересів платника.

Наприклад, протягом тривалого періоду в Україні існувала практика, коли платник податків, що фактично виконував рішення митного органу щодо коригування митної вартості товару, подавав нову вантажну митну декларацію (ВМД) із показниками митної вартості, розрахованими самим органом, і сплачував відповідні платежі. При цьому вважалося, що таке рішення є незаконним, і платник одночасно звертався до суду із вимогами щодо скасування рішення щодо коригування митної вартості товару, скасування відмови у прийнятті митної декларації та повернення надмірно сплачених коштів. У цьому випадку, виконуючи рішення митниці, платник податків подавав нову ВМД з митними платежами.

Цікаво зазначити, що у разі коли визнається неправомірність рішення митниці з коригування митної вартості товару та сплати платежів за новою вантажною митною декларацією (ВМД), суди зазвичай задовольняли

вимоги платника податків. Різноманітні судові рішення, такі як постанова Харківського окружного адміністративного суду, постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду, ухвала Вищого адміністративного суду України, постанова Харківського апеляційного адміністративного суду, служать ілюстрацією цього факту [144, с. 35-41; 123; 121; 122] .

Слід зазначити, що визначення митної вартості має велике значення як один з ключових факторів оподаткування, оскільки цей процес лежить в основі розрахунку митних платежів, таких як мито, податок на додану вартість та акцизний податок [17, с. 71] . Практика визначення митної вартості в Україні часто стикається з конфліктами і скаргами платників, а також зверненнями до суду, особливо в умовах зростання обсягів імпорту і негативного сальдо платіжного балансу. Проте при спробі платника податків оскаржити законність вищезгаданих рішень суб'єкта владних повноважень у судовому порядку і вимагати стягнення коштів з державного бюджету України (тобто різниці між розміром податків, зазначених у початковій ВМД, і розміром податків, розрахованих митницею) виникає кілька проблемних питань, пов'язаних із юридичними наслідками подання нової ВМД, юридичною природою коштів, сплачених платником податків відповідно до виправленої митними органами митної вартості товару, та можливим способом захисту прав та інтересів платника податків у такій ситуації.

Спробуємо дати відповідь на ці питання, звернувшись до конкретних прикладів з практики. Наприклад, 17 грудня 2013 року Верховний Суд України виніс постанову за позовом ПП "СПС" проти Харківської обласної митниці, Головного управління Державного казначейства України в Харківській області, де рішення митниці було визнано неправомірним, скасовано відмову та стягнуто відповідну суму. Суд у цьому документі висловив позицію, що "питання контролю за правильністю обчислення

митної вартості та методу її обчислення, якщо існують обґрунтовані сумніви, належать до виключної компетенції митних органів. Тому суди, якщо встановлено неправомірність рішення митного органу щодо визначення митної вартості товару за тим чи іншим методом, не мають права замінювати митний орган, стягуючи надмірно сплачену суму податку на додану вартість з Державного бюджету, що фактично становить інший метод обчислення митної вартості" [111].

Ця правова позиція знайшла подальший розвиток у постанові Вищого адміністративного суду України від 15 квітня 2014 року у справі ПАТ "Північний гірничо-збагачувальний комбінат" проти Дніпропетровської митниці Міністерства доходів і зборів України та Головного управління Державного казначейства України в м. Києві, де суд визначив: якщо після сплати декларантом податків та зборів згідно з митною вартістю товарів, визначеною митним органом, буде прийнято рішення щодо застосування митної вартості, заявленої декларантом, сума надмірно сплачених податків та зборів повертається декларанту на підставі заяви цієї особи протягом місячного терміну з дня прийняття висновку митного органу щодо повернення помилково або надмірно зарахованих коштів до Державного бюджету України [109].

Глибокий аналіз податкових та митних норм систематично підтверджує, що вантажна митна декларація (далі – ВМД) підпадає під визначення податкової декларації відповідно до статті 46 Податкового кодексу України. Відповідно до цих юридичних документів декларація визначає обсяг податків (зборів), який платник має сплатити до відповідного бюджету. Слід зазначити, що сам факт подання платником ВМД із вказанням обсягу платежів, обчислених відповідно до владних приписів митниці з коригування митної вартості товарів та відмови у митному оформленні, не може слугувати суттєвою перепорою для подальшого оскарження розміру цих податків (зборів) платником. Це відбувається через

відсутність обов'язкового елемента декларування – добровільності у даному контексті. Таким чином, факт подання нової ВМД платником не впливає на можливість подальшого судового оскарження затверджених показників розміру податків (зборів).

Важливо вказати, що після подання нової ВМД та внесення відповідних податкових платежів на підставі рішення митного органу про коригування митної вартості товарів платник має право на подальше оскарження цього рішення митниці в судовому порядку. Щодо юридичної природи коштів, які платник сплачує для виконання податкового обов'язку з урахуванням розрахунків митного органу щодо коригування митної вартості товару, зазначимо, що на момент їхнього перерахування ці кошти не можуть бути визнані надмірно сплаченими чи помилково сплаченими податком. Це випливає з того, що підставою для їх сплати є виконання податкового обов'язку згідно з податковою декларацією – ВМД.

Відповідно до норм Податкового кодексу України надміру сплаченими вважаються такі платежі, що перевищують нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк оплати яких припадає на конкретну дату [101]. Отже, поки не надійшла коригуюча декларація, сума, вказана у ПДВ-декларації, залишається не узгодженою переплатою. Платник податків не може самостійно оскаржити податкове зобов'язання, яке він сам визначив у податковій декларації. У разі виявлення помилок платник може їх виправити поданням уточнюючого розрахунку або зазначенням виправлених показників у наступних податкових періодах, дотримуючись строків давності.

Проте важливо зауважити, що це не означає, що платник, який здійснив непідтверджені платежі, не може вимагати їх повернення. У таких випадках можливе порушення прав та інтересів платника, наприклад, відмова сплачувати податки на підставі первісно декларованої суми в ПДВ-

декларації, а не згідно з сумою, розрахованою за позицією митного органу щодо коригування митної вартості. Такий підхід має на меті балансування інтересів у сфері податкового регулювання та забезпечення ефективного захисту прав та законних інтересів платників податків.

Скасування рішення митного органу щодо коригування митної вартості та відмова у митному оформленні не автоматично переносить різницю між початково задекларованою та фактично сплаченою сумою податку до категорії надмірно чи помилково сплаченого податку. Замість цього вона вважається безпідставно сплаченим податком, який може бути відшкодований через судове рішення на користь платника податків, при умові анулювання вказаних рішень органу доходів і зборів.

У контексті цієї роботи доцільно звернути увагу на певні юридичні наслідки запроваджених у законодавство змін. Аналізуючи положення Податкового кодексу України, яке втратило чинність, зазначимо, що раніше введена юридична конструкція, яка дозволяла скасування судовим рішенням коригування митної вартості та відмови в митному оформленні, могла служити передумовою для вирішення органом доходів і зборів питання про митну вартість, заявлену платником податків. Однак конкретний порядок застосування митним органом заявленої митної вартості в разі скасування рішення суду щодо коригування митної вартості та відмови в митному оформленні не був чітко визначений ані у Митному кодексі України, ані в підзаконних нормативно-правових актах [80]. Таким чином, орган міг визначити застосування заявленої митної вартості на підставі остаточного судового рішення на користь платника податків або за його письмовим зверненням до митного органу.

На даний момент положення Митного кодексу України від 13 березня 2012 року не містять подібної юридичної конструкції. Згідно зі статтями 55 та 269 цього Кодексу визнання митним органом заявленої декларантом митної вартості пов'язане з двома обставинами: а) скасуванням органом

свого рішення про коригування митної вартості, або б) внесенням змін до митної декларації відповідно до статті 269. Крім того, це внесення змін є підставою для звернення платника податків із заявою про повернення надмірно сплачених сум податку за статтею 301.

Не виключено, що положення статей 259 та 301 Митного кодексу України може бути розглянуто як додатковий обтяжливий фактор для платника податків після винесення судового рішення на користь рішення митного органу щодо коригування митної вартості та відмови в митному оформленні. Це стосується отримання рішення суду про зміни в декларації з ПДВ, поданій на виконання рішень митниці. Якщо такий шлях продовжується, то платник податків може вимагати кошти з державного бюджету України, розглядаючи їх як надмірно або безпідставно сплачений податок. Однак слід пам'ятати, що мета судового процесу – розв'язання спорів, і якщо спір не вирішено, може виникнути новий спір щодо тих самих так і не вирішених питань. Тому для розв'язання конфлікту слід ретельно проаналізувати положення податкового законодавства.

2.2.2. Судове вирішення податкового спору: досвід розвинених країн світу

У системі німецького податкового права перша ланка судового оскарження рішень податкових органів відіграє важливу роль у забезпеченні правової справедливості для платників податків. Цей етап є ключовим для тих, хто вважає, що їхні інтереси і права були порушені рішенням податкового органу, а адміністративне оскарження не мало успіху. Процедура починається з подання платником податків апеляційної скарги до компетентного суду. Судова інстанція перевіряє подані матеріали та розглядає питання, пов'язані з відповідністю податкового рішення чинному законодавству. Під час цього етапу можливі додаткові вимоги до документації та доказів з боку платника податків.

Процес апеляційного оскарження в Німеччині, коли судовий розгляд у першій інстанції завершується рішенням, яке одна зі сторін вважає несправедливим, дозволяє подати оскарження до Федерального податкового суду. Однак цей шлях обумовлений дозволом нижчого податкового суду. Якщо отримано дозвіл, сторона, що програла, може подати апеляцію для перегляду законності рішення Федеральним податковим судом. Аргументи перед Федеральним податковим судом обмежуються твердженням, що нижчий суд помилився у правовій оцінці питань права. Також порушені норми мають бути федеральними, а не регіональними.

Важливо, що апелянту на рівні перегляду не можна стверджувати, що факти, на які посилався податковий суд нижчої інстанції у своєму рішенні, були помилковими. Коли є сумніви щодо фактів, відповідна сторона може аргументувати Федеральному податковому суду необхідність скасувати рішення першої інстанції лише вказуванням на порушення процесуальних норм. Якщо Федеральний податковий суд погоджується, зазвичай він вирішує повернути справу до нижчого податкового суду для повторного розгляду.

Термін подання апеляції до Федерального податкового суду становить один місяць з моменту повідомлення апелянта про рішення нижчого податкового суду, і аргументація повинна бути представлена протягом двох тижнів [203, section 120(1,2)]. Процедури ревізії в середньому тривають 18 місяців.

По завершенні судового розгляду у першій інстанції і відмові нижнього податкового суду у наданні дозволу на апеляцію платник може звернутися до Федерального податкового суду зі «скаргою на відмову в дозволі на апеляцію». Ця скарга приймається лише у разі якщо сторона, що програла, здатна довести, що дозвіл на апеляцію (перегляд) дійсно був необхідний. Конкретно вона повинна показати, що спір пов'язаний із

питанням права, яке Федеральний податковий суд ще не вирішив (зробивши справу обґрунтованою через фундаментальний характер), або вирішив, але з іншим, ніж нижчий податковий суд, результатом (що робить справу обґрунтованою через розбіжність).

Скарга на відмову в апеляції також визнається успішною, якщо можна довести, що рішення нижнього податкового суду прийнято з порушенням процесуальних норм (заява про процедурну помилку). Як і будь-який інший засіб правового захисту, цю скаргу необхідно подати до Федерального податкового суду протягом одного місяця після того, як апелянта повідомили про рішення нижчого податкового суду, і зазвичай її обґрунтування повинно бути представлено протягом двох тижнів після цього [203, section 116(2,3)]. У середньому Федеральний податковий суд ухвалює рішення у цій скарзі протягом шести місяців після її подання.

Принциповою особливістю відрізняється практика судового розгляду податкових спорів у Великій Британії. Це обумовлено особливими економіко-політичними зв'язками цієї країни та Європейського Союзу. Вирішення судових конфліктів у Великій Британії у період першого зіткнення англійських судів із європейським правом та прецедентним правом Суду Європейського Союзу схоже на культурний шок. Виступ лорда Деннінга у справі «Бьюкенен проти Бабко» ілюструє використання суддями методу тлумачення, який вони називають «схематичним і телеологічним». Суть цього методу полягає в тому, що судді не обмежуються буквальним значенням слів або граматичною структурою речення. На їх погляд, закон є прозорим і простим, виконуючи справжню роль судів, але цей підхід може здаватися недалекоглядним для традиційно налаштованих осіб [228].

Хоча зараз для британських судів стало зручним тлумачити законодавство Європейського Союзу про ПДВ, керуючись його схемою та метою і обмежено звертатися до рішень Суду Європейського Союзу у цьому

питанні, їм значно важче інтерпретувати внутрішні приписи щодо прямого оподаткування. За винятком деяких незначних справ, суди Великої Британії зазвичай направляють подібні справи до Суду Європейського Союзу, що призвело до низки рішень щодо прямого оподаткування у Великій Британії впродовж останніх двадцяти років [186; 189; 183; 188; 190; 191; 185; 187; 192]. У справі FII Group суди Великої Британії вимагали низку довідок, зокрема і три запитання для роз'яснення вказівок, отриманих від Суду Європейського Союзу [201].

Отже, на сучасному етапі суди Великої Британії у галузі прямого оподаткування висловлюють занепокоєння щодо виконання тлумачних рішень, ухвалених Європейським Судом. У цьому контексті однією з ключових проблем для розгляду судами стало питання, чи можна застосовувати відповідні національні положення як законні, враховуючи директиви Європейського Суду, чи слід внести зміни в ці положення в судовому порядку для досягнення відповідного тлумачення [183].

У низці рішень Апеляційний суд Англії після попередніх рішень Палати лордів у ЄС або у справах щодо прав людини, таких як Гайдан проти Мендози [259], Лістер проти судового доку Форт [196], суттєво відійшов від традиційних національних принципів тлумачення, переосмислюючи нормативні положення Великої Британії навіть у зворотному сенсі, щоб забезпечити їх відповідність законодавству ЄС (див., зокрема, IDT[193], Vodafone II [200] і перше рішення апеляційного суду у справі FII) [199]. Зокрема, у справі IDT суд зазначив, що тлумачення законодавства відповідно до статті 3 [Закону про права людини] або принципу Марлізінгу може передбачати суттєвий відхід від застосовуваної мови, залишаючи принципову вірність законодавства. Це може включати розширене (широке) чи обмежене (вузьке) тлумачення, або переосмислення формулювань законодавства» [194].

Окрім того, при розгляді застосування принципу марлізингу у справі FII Group Апеляційний суд наголосив, що «положення закону можуть розглядатися як обмежені, якщо це обмеження не суперечить змісту законодавства» [199]. Таким чином, у справі IDT Апеляційний суд вирішив, що британські приписи щодо ПДВ можна було адаптувати задля усунення прогалин у національному законодавстві, які дозволяли платникам податків уникати оподаткування на телефонні картки в Ірландії чи Великій Британії. У справі Vodafone II Апеляційний суд визначив, що винятки з національного законодавства Великої Британії стосовно CFC можуть бути розширені, щоб забезпечити відповідність статті 43 TFEU, згідно з тлумаченням CJEU у справі Cadbury Schweppes. У справі FII Group Апеляційний суд вирішив, що положення Великої Британії щодо АСТ можна було змінити, не дотримуючись їхнього літералістського (буквального) формулювання, з метою забезпечення платникам податків податкового кредиту, якщо це вимагає законодавство ЄС.

Важливо зазначити, що в усіх трьох випадках Апеляційний суд Англії уніс зміни до законодавства для запобігання отриманню платником податків неочікуваного прибутку. У справі IDT це призвело до відхилення позову платника податків, а в справах Vodafone II та FII це спричинило ретроспективне навантаження на платників податків внаслідок покладання на останніх тягара доведення, що не передбачалося нормативною базою. Висновки Апеляційного суду у цих справах залишаються нерозглянутими Верховним Судом. Важливо зазначити, що Верховний Суд переглянув та скасував інший висновок Апеляційного суду у справі FII Group, вирішивши, що розділ 33, TMA 1970 може бути змінений, не дотримуючись його літералістського (буквального) формулювання, для забезпечення позивачам ефективного правового захисту відповідно до їхніх прав за законодавством ЄС, забороняючи використовувати загальні засоби правового захисту зі значно обмеженими термінами.

Варто наголосити, що системи вирішення податкових спорів, подібної до англійської, у світі не існує. Обумовлено це специфічним механізмом надання дискреційних повноважень при розгляді справ про оподаткування, який поміж іншого передбачає можливість трактування ними законодавства у широких межах.

При вирішенні податкових конфліктів у Данії, державі з географічним положенням, аналогічним Великій Британії, важливо враховувати відсутність спеціального суду для податкових питань. Отже, звернення до суду розглядається як типовий цивільний судовий процес і підлягає відповідному корегуванню з огляду на цивільний процесуальний порядок. У 2017 році середня тривалість розгляду цивільних справ у районному суді становила 14,6 місяця, а в апеляційних справах у вищих судах – 11,9 місяця. Для справ, які надійшли до Верховного Суду, середній час розгляду склав 11 з половиною місяців у 2017 році. Тривалість розгляду справ, які подаються до омбудсмена, залежить від обставин конкретного випадку і в середньому становить приблизно шість місяців.

Подача справи до суду передбачає оплату судового збору, який не може перевищувати 2000 крон. У разі апеляції до Верховного Суду вартість подання складає 3000 крон. Крім того, перед початком судового розгляду необхідно внести оплату за реєстрацію, розмір якої еквівалентний судовому збору.

Відповідно до Конституції Данії будь-які рішення, прийняті органами державної влади, можуть бути оскаржені у судовому порядку. Юридична система ґрунтується на принципі двоступеневого судочинства. Початковий етап розгляду всіх справ відбувається в місцевому районному суді. У подальшому можливе оскарження рішень у Верховному суді. Якщо справа має стратегічне значення, існує можливість звернутися за дозволом до третьої інстанції, при цьому необхідно подати заяву до Міністерства

юстиції. У разі задоволення запиту платник податків може подати справу до Верховного Суду.

За згодою суду першої інстанції справа може бути передана до Високого суду, що відкриває можливість подальшого передачі її до Верховного Суду без додаткового дозволу. Справа повинна бути подана до суду протягом трьох місяців з моменту ухвалення рішення апеляційним органом. Розгляд податкового спору здійснюється відповідно до процесуальних правил Данії, що стосуються цивільних справ, з урахуванням необхідних модифікацій. Наприклад, суди можуть враховувати лише ті питання, які були частиною початкового рішення. Однак платник податків може ставити нові питання лише за умови одержання дозволу суду. Обговорення нових питань можливе у разі якщо їх розгляд вважається виправданим, бо вони не були розглянуті раніше, або це може призвести до непропорційних юридичних втрат для сторін, якщо їх не розглянути у межах основної справи.

У Австрії функціонують два види податкових судів, що спеціалізуються на різних податках. Адміністративний суд, що розташований у кожній з дев'яти федеральних земель Австрії, має компетенцію у вирішенні справ щодо муніципальних або провінційних податків, що стягуються місцевими чи провінційними адміністративними органами (наприклад, збір з туризму). З іншого боку, Федеральний податковий суд відповідає за розгляд федеральних податків, нарахованих (федеральними) податковими органами, охоплюючи ключові австрійські податки, такі як податок на прибуток, податок на прибуток підприємств (СІТ) і ПДВ, податок на передачу нерухомості, гербовий збір і податки на споживання.

Федеральний податковий суд розташований у Відні та шістьох інших місцях у великих містах Австрії. Рішення цього суду, як правило, ухвалюються як професійними, так і непрофесійними суддями, які є

абсолютно незалежними від податкових органів Австрії і не підпадають під жодні інструкції. Зазвичай Федеральний податковий суд вирішує справи одноосібно професійним суддею, якщо тільки платник податків не вимагав (або компетентний суддя в окремих випадках не визначив), щоб рішення було прийнято "сенатом", що складається з професійного судді та двох непрофесійних суддів. У вирішенні справ фінансового кримінального права Федеральний податковий суд працює у складі сенату, який складається з двох професійних і двох непрофесійних суддів.

Можливість подання апеляції на рішення Федерального податкового суду відкрита перед Вищим адміністративним судом у випадках юридично значущих питань чи якщо платник податків твердить про порушення його конституційних прав – у Конституційному суді. Рішення Вищого адміністративного суду приймає колегія з п'яти професійних суддів, а в справах фінансового кримінального права та певних процесуальних питаннях – колегія з трьох професійних суддів. Конституційний суд, як правило, ухвалює рішення сенатом із шести осіб, при цьому голова суду не бере участі у голосуванні. Проте Конституційний суд може також вирішувати питання в складі сенату або на пленарному засіданні.

Судовий розгляд податкових спорів в Австрії іменується судовою апеляцією; у разі незадоволення рішенням адміністративної апеляції податкового органу платник податків має обов'язок подати апеляцію до Федерального податкового суду протягом одного місяця з моменту ухвалення рішення. Якщо апеляційний запит подано вчасно, процедура апеляції розглядається як не вирішена, і Федеральний податковий суд стає компетентним для її розгляду. Компетентність Федерального податкового суду також підтверджується відразу, якщо платник податків вимагав прямого рішення в апеляції від Федерального податкового суду, а податковий орган передав апеляцію до суду.

Платники, що оскаржують рішення, можуть представляти свої інтереси в процедурах Федерального податкового суду. Також їхні інтереси може захищати професійний представник, наприклад, адвокат (zareєстрований), податковий консультант або сертифікований бухгалтер. Процедури Федерального податкового суду керуються принципом офіційного розслідування. Суд детально розглядає факти та обставини справи. Рішення може бути відхилене як необґрунтоване або ж задоволене, що призводить до скасування або перегляду оскаржуваного рішення чи постанови. Федеральний податковий суд може змінити оскаржуване рішення в будь-якому напрямку, включаючи шкоду платнику податків. Якщо платник податків не вимагає публічного слухання, суд може ухвалити рішення у закритому засіданні або провести публічне слухання до винесення свого рішення.

Апеляційний процес у податкових справах Австрії є важливим етапом, що надає можливість платникам податків та податковим органам оскаржувати рішення Федерального податкового суду. Такий механізм апеляції дозволяє звертатися до Вищого адміністративного суду, останньої інстанції у податковому судочинстві Австрії. Щоб подати апеляцію, платник податків чи податковий орган мають шість тижнів, і важливо зауважити, що цей строк не може бути продовжений.

Необхідність відсутності мінімальної порогової суми для подачі апеляції робить цей процес доступним для різноманітних справ, які можуть стосуватися фундаментальних питань податкового законодавства. Рішення про прийнятність судової апеляції формується Вищим адміністративним судом на підставі критеріїв щодо одноманітності застосування податкового законодавства.

Слід брати до уваги, що Вищий адміністративний суд не втручається у фактичні аспекти справи, його роль полягає у вирішенні питань права та можливих порушень у правозахисному процесі, що можуть вплинути на

визначення фактів. Суд не проводить нових фактичних розслідувань і не переглядає інформацію, надану Федеральним податковим судом.

У Вищому адміністративному суді обов'язкове представництво адвоката, податкового консультанта чи бухгалтера сприяє забезпеченню високого рівня професіоналізму в судовому процесі. Рішення може призвести до скасування оскаржуваного рішення, повернення справи до Федерального податкового суду або відхилення судової апеляції. У деяких випадках, коли докази непотрібні, суд має повноваження винести рішення, змінити рішення чи передати справу до Конституційного суду або Європейського суду залежно від її характеру та суті.

У разі коли особа, яка сплачує податки, переконана, що рішення, винесене Федеральним податковим судом, порушує її конституційні права чи ґрунтується на неконституційному чи іншому незаконному положенні, вона має можливість звернутися безпосередньо до Конституційного суду. Таке звернення повинно мати місце протягом шести тижнів після винесення рішення Федеральним податковим судом. Апелянт може вимагати, щоб Конституційний суд передав справу до Вищого адміністративного суду, якщо визнається, що конституційні права платника податків не були порушені (цей процес відомий як "послідовне судове оскарження"). Також існує можливість звертатися до Конституційного суду та Вищого адміністративного суду одночасно (процедура відома як "паралельна судова апеляція"). Це відкриває додаткові шляхи для захисту конституційних прав та законності у податкових справах.

Спори щодо оподаткування в Італії розглядаються у спеціалізованих податкових судах, які функціонують як незалежні органи. Необхідно вказати, що судді цих податкових органів не є фахівцями-суддями. Законодавчим декретом № 156/2015 передбачалося створення спеціалізованих палат у податкових судах для вирішення особливо

складних та суперечливих податкових справ, що сприятиме підвищенню кваліфікації податкових суддів.

Податковий судовий процес має два рівні: провінційні податкові суди, які є судами першої інстанції, розташовуються у центрі кожної провінції країни; регіональні податкові суди виступають у ролі апеляційних інстанцій і діють у межах кожного регіону країни. У великих географічних регіонах були встановлені децентралізовані підрозділи регіональних податкових судів.

Термін подання апеляції на рішення суду першої інстанції до податкового суду області становить шість місяців з моменту отримання рішення. У разі якщо одна зі сторін повідомляє іншу про рішення, строк подання апеляції для опонента скорочується до 60 днів. Рішення регіонального податкового суду може бути оскаржено в податковій палаті Верховного Суду у цивільних справах лише у виняткових випадках, зокрема таких як неправильне застосування матеріального чи процесуального права, або якщо відсутнє обґрунтування основних фактів справи.

Усі податкові справи на будь-якому рівні допускають тільки документальні докази, тобто свідки в цьому контексті не застосовуються. Процедурні норми оподаткування визначають вичерпний перелік актів податкових органів, які можна оскаржити в податкових судах. Цей перелік тлумачиться розширено з урахуванням впливу дій податкових органів на відповідальність осіб, які сплачують податки. Якщо акт податкового органу не підлягає оскарженню в податкових судах, його можна оскаржити в адміністративних судах за умови відповідних підстав для оскарження. Більше того, зазначено, що податкові суди не мають права застосовувати будь-який акт податкового органу, який має значення для справи, якщо такий акт може бути оскаржений перед компетентним судом.

Законодавство Італії, що регулює податкові спори, передбачає, що сторона, яка програла, несе всі судові витрати, тоді як витрати переможеної сторони визначаються судом на основі фактично понесених витрат. Суди можуть вирішити, що кожна сторона несе свої витрати повністю або частково в разі часткової поразки обох сторін або в особливих випадках, які повинні бути обґрунтовані у рішенні [220].

Доволі специфічною є система оскарження рішень контролюючих органів стосовно оподаткування в Португалії, де використовується незвична термінологія. Йдеться про вживання термінів «адміністративний позов» та «судовий позов», що зовсім не означає якого-небудь симбіозу чи поєднання цих двох класичних способів вирішення податкових спорів. Так, платники податків при оскарженні рішень податкових органів в Португалії можуть у досудовому порядку вдатися до «адміністративного позову», що реалізується усередині контролюючого органу. Треба вказати, що адміністративні позови майже не впливають на успішний розгляд скарг платників податків, особливо коли нарахування податку виникає після податкової перевірки. У більшості випадків податкові органи залишаються непохитними у своїй позиції навіть при поданні адміністративних позовів. Реальні шанси на успіх існують лише в разі явних помилок факту чи права, або якщо платники податків можуть представити нові документи чи інформацію, що не були розглянуті під час перевірки. Таким чином, навіть при терміновому розгляді рішень протягом чотирьох місяців більшість податкових спорів завершуються судовим рішенням [244]. Зазначимо, що адміністративна апеляція має подібні обмежені шанси на успіх, але додаткова вада полягає у термінах вирішення, яке може тривати від 60 днів і навіть до 12 місяців у середньому.

Ураховуючи вказані особливості, податкові суди в Португалії відіграють ключову роль у вирішенні податкових спорів. Це незалежні

юридичні органи, які нічим не пов'язані ані з урядом, ані з податковими органами. Усього існує 16 податкових судів першої інстанції, які охоплюють всю територію країни. Розгляд податкових справ покладено на одного суддю, і цей процес у середньому займає близько трьох років [204]. Суди мають повноваження повністю переглядати та скасовувати нарахування податків як за фактом, так і за законом.

Можливість оскарження рішень судів першої інстанції обумовлена процедурою подання апеляції до одного із двох центральних адміністративних судів для ретельного аналізу фактів та застосування норм права, чи до Вищого адміністративного суду, який зосереджений виключно на питаннях права. Судді колегій, налічуючи троє членів, приймають рішення з апеляційних звернень [204, ст. 280(1)]. Суттєві відмінності в апеляційному процесі проявляються у різних строках ухвалення рішень, які коливаються від шести місяців до кількох років, залежно від складності конкретної справи [307]. Апеляційні вироки, як правило, визнаються остаточними з урахуванням того, що можливість подальших апеляцій до повного складу колегії суддів Вищого адміністративного суду або Конституційного суду обмежена.

У разі потреби апеляція на другому рівні до Вищого адміністративного суду може базуватися на розбіжностях у рішеннях центральних адміністративних судів (з урахуванням їхніх попередніх рішень чи вироків Вищого адміністративного суду) [204, ст. 280(2)]. Додаткова можливість подачі апеляції до Вищого адміністративного суду виникає, коли такий апеляційний процес вважається виразною необхідністю для більш точного застосування закону або у зв'язку з юридичною чи соціальною вагомістю розглянутих питань. Справи, які стосуються конституційності законодавчих норм, можуть бути оскаржені до Конституційного суду в разі, якщо відповідне питання щодо

конституційності вже порушувалося під час проведення судових процедур на рівні нижчої інстанції [285, ст. 70(1)].

Податкові спори у Нідерландах підлягають судовому оскарженню, що відкриває платникам податків можливість оскаржити рішення інспектора, яке не влаштовує або влаштовує лише частково. Це можна здійснити через подання апеляції до районного суду, при цьому обов'язково стягується реєстраційний збір.

Необхідно подати повідомлення про апеляцію протягом шести тижнів з моменту прийняття рішення інспектором в процедурі адміністративного оскарження. Винятком може бути проформа апеляції, яку можна подати у визначений строк, з обґрунтуванням подати пізніше. Після подання обґрунтованої апеляції суд надсилає її інспектору для відзиву, а процес може включати запит на другий письмовий етап залежно від складності справи. Сторони отримують запрошення на судове засідання за три тижні, і хоча судові слухання у податкових справах зазвичай проводяться за закритими дверима, рішення пізніше публікується в анонімній формі.

Районний суд виносить рішення як за фактами, так і за законом; воно має бути прийняте протягом шести тижнів від дати слухання, але можливі й затримки. Обидві сторони, платник податків і інспектор, можуть апелювати в апеляційному суді. Термін для вищої апеляції також становить шість тижнів, а правила подібні до початкової апеляції. Апеляційний суд виносить рішення на основі фактів і права, і цей процес надає можливість платникам податків і інспекторам відстоювати свої позиції на вищому юридичному рівні.

У процесі розгляду справ у податкових судах Нідерландів судді діють без жорстких правил доказування. Отже, відповідно до вимог щодо ясності своїх висновків суди мають можливість вільно оцінювати подані сторонами докази. Порівняно з цивільним процесом податкові суди частіше приймають активну участь у розслідуванні відповідних фактів.

Враховуючи прецедентне право, основний обов'язок доведення, як правило, лежить на тій стороні, що пред'являє певні твердження. Наприклад, інспектор повинен надати докази для внесення змін до оподаткованого доходу, у той час як платник податків зобов'язаний аргументувати відрахування чи звільнення від податку. Загалом тягар доведення має бути розумно розподілений між сторонами, навіть якщо одна з них має ексклюзивний доступ до певної релевантної інформації.

У виняткових ситуаціях Загальний закон про податки передбачає можливість перенесення тягара доведення, наприклад, у разі невчасного подання податкової декларації. Крім того, інспектор може випустити інформаційне повідомлення, вказуючи, що платник податків не виконує свої обов'язки з надання інформації чи документації. Це повідомлення може бути оскаржене, але якщо воно стане остаточним, платник податків може зіткнутися зі зворотнім тягарем доказування в основному питанні. Щодо рішень податкового інспектора щодо накладення штрафу на платника податків, то у Голландії відсутнє перенесення тягара доказування.

Варто окремо зауважити, що у Нідерландах апеляція до Верховного Суду, яка відома також як "касація", доступна як для платників податків, так і для податкових органів. Але в останньому випадку саме Державний секретар Нідерландів з фінансів представляє інспектора як сторону у справі. Основна мета цієї процедури полягає у збереженні правової єдності і розвитку права. Важливо зауважити, що крім забезпечення правового порядку, ця процедура може служити інструментом захисту, перевіряючи не лише застосування закону судом, але й логіку його обґрунтування.

Процедура у Верховному Суді відрізняється від звичайної апеляції тим, що вона не охоплює всі аспекти справи, як це передбачено голландською правовою системою. Верховний Суд будує своє рішення на

фактах, визначених попередніми судами, і не може повторно перевіряти ці факти. Судові процедури у Верховному Суді майже повністю проводяться у письмовій формі. У справах, пов'язаних із податками, платник податків має право подати апеляцію та висвітлити її підстави, але йому необхідно мати представника (адвоката), який представлятиме його позицію під час розгляду у Верховному Суді. Якщо Суд визнає апеляцію обґрунтованою, він може повернути справу для подальшого розгляду в іншому суді. Проте якщо всі суттєві питання факту будуть вирішені, Верховний Суд може винести остаточне рішення.

У Бельгії податкові справи підлягають розгляду незалежними суддями, спеціалізованими у податковій сфері. Зазвичай ці справи передаються на розгляд у палату за участю одного судді. Винятково у вкрай специфічних ситуаціях може виникнути потреба у розгляді справи колегією з трьох суддів. При цьому важливо вказати, що податкове оскарження неприпустиме, якщо не пройдено адміністративну процедуру, яка передбачена законом [256]. У разі коли закон не визначає жодного попереднього адміністративного розгляду, платник податків може напряму звертатися до суду. Наприклад, якщо платник податків обурений можливістю незаконної оцінки, він може подати протест до суду та вимагати негайних заходів для уникнення подальших негараздів. У звичайній практиці сторони подають графік з вказівкою дат, коли будуть представляти свої докази, і просять визначити дату для усних пояснень. Зважаючи на обмежені ресурси податкових судів, слухання проводяться з серйозними затримками.

Загальноприйняті норми дозволяють платнику податків вносити нові претензії у своєму короткому викладі аргументів за умови, що вони підкріплені фактами, викладеними в початковій апеляції. Якщо у платника податків є детально описані факти у скарзі, він може використовувати їх як основу для аргументів, які не були представлені на момент подання

первісної скарги, але які пізніше стали очевидними для платника податків після розгляду аргументів податкових органів та відповідних документів.

За бельгійським законодавством трибунал ухвалює рішення з урахуванням як формальних, так і матеріальних аспектів справи. Оскільки податкове законодавство становить питання загальнодержавної політики, суд повинен приймати рішення, керуючись не лише викладеними сторонами фактами, але й тими, які вважає доцільними. Трибунал не обмежений коротким описом аргументів сторін, але не може виходити за межі викладеного. Рішення трибуналу може бути оскаржене в апеляційному суді, а апеляційна скарга повинна бути подана протягом одного місяця з моменту отримання оскаржуваного рішення судовим приставом. Оскарження рішення, яке платник податків раніше подав, відхиляється.

Якщо арбітражний суд вирішує анулювати податковий оспорюваний акт індивідуальної дії повністю або частково з інших причин, ніж строк давності, справа продовжується у суді ще шість місяців, під час яких податкові органи можуть представити альтернативну оцінку на основі тих самих елементів, що були скасовані судом. У таких випадках право на оскарження рішення трибуналу тимчасово призупиняється. Якщо податкові органи представляють альтернативну оцінку, строк для подання апеляції на рішення трибуналу розпочинається з моменту отримання рішення щодо альтернативної оцінки [202, ст. 356]. Утім, платник податків може подати апеляцію до завершення шестимісячного періоду очікування, і вона буде прийнята. Альтернативна оцінка допускається до податкових органів у разі коли суд не вирішив питання строку давності або бази оподаткування при відмові податкових органів у справі. Податковим органам не дозволяється подавати альтернативну оцінку, якщо керівник податкової служби не вирішив питання скарги до того моменту, коли платник податків передає справу до суду.

Апеляційний суд оперує повною юрисдикцією й має здійснювати повноцінний перегляд справи. Процесуальні етапи у цьому разі ідентичні з тими, що мають місце в основному судовому процесі. За певних обставин голова апеляційного суду може призначити розгляд справи суддею одноособово, якщо він не вирішить інакше. У процесі апеляції та періоду, протягом якого може бути подана апеляція, дії трибуналу призупиняються[202, ст. 377]. Водночас рішення суду апеляційної інстанції може стати предметом оскарження перед Верховним Судом, проте лише в разі його суперечності закону або порушення суттєвих процесуальних вимог. У разі скасування рішення суду апеляційної інстанції Верховним Судом справа передається до іншого суду апеляційної інстанції. Цей суд буде мати юрисдикцію лише у тому обсязі, в якому вирок попереднього рішення визнано недійсним, і йому слід розглядати справу відповідно до рішення Верховного Суду.

На відміну від проаналізованих вище країн у Польщі податкові спори характеризуються тривалішим судовим оскарженням. Судові процеси, пов'язані з податковими питаннями в Польщі, виявляються вкрай часоємними, їх тривалість може сягати чотирьох років. У цій країні податкові органи не виявляють схильність до менш конфліктних методів вирішення податкових спорів, таких як медіація чи арбітраж. Згідно з існуючим податковим законодавством судові процеси в податкових справах розповсюджені, що робить цей процес витратним для платників податків.

Основним питанням, що виникає в контексті податкових спорів в Польщі, є те, що хоча адміністративні суди можуть виносити рішення на користь платників податків, податкові органи не завжди дотримуються цих рішень. Це породжує правову несправедливість, оскільки податкові органи часто вносять різні інтерпретації одного й того ж питання, подані адміністративними судами. Ця ситуація призводить до зростання кількості податкових спорів між платниками податків та податковими органами.

Введення нового положення до Закону про податки у 2015 році, що відображає принцип «*in dubio pro tributario*», не виявилось ефективним у вирішенні цього питання. Це доповнення передбачає, що у разі сумнівів у тлумаченні певного положення воно має розглядатися на користь платника податків. Однак застосування цього положення залишається неефективним з точки зору податкового законодавства.

Загалом принцип "*in dubio pro tributario*" (пріоритет із найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права) є важливою правовою нормою у галузі податкового права і тлумачиться як правило вирішення сумнівів на користь платника під час тлумачення податкового законодавства. Згідно з цим принципом у разі коли існує неоднозначність або непевність у розумінні податкового закону чи правил, такі сумніви слід розв'язувати на користь платника податків. Ця засада відображає принцип справедливості та захисту прав платників податків, сприяючи вирішенню конфліктних ситуацій у випадках невизначеності податкових норм.

Коли платники податків досягають перемоги в суді, вони можуть розраховувати на отримання "бонусів", що включають відшкодування надмірно нарахованого податку з відсотками, визначеними законодавством, і компенсацію їхніх судових витрат (проте розмір судових витрат невеликий). Ураховуючи значну тривалість податкового судового процесу та ризики, з якими стикаються платники податків під час таких проваджень (особливо щодо їхніх підприємств чи комерційної діяльності), зазначені "бонуси" не задовольняють як компенсація. Навіть за наявності права на вимогу відшкодування збитків від Державного казначейства у цивільному суді небагато платників податків приймають рішення скористатися цим правом (після довгих років, проведених у податкових службах та адміністративних судах).

Відповідно до Конституції Польщі її судова система має дві основні гілки: суди загальної юрисдикції та воєводські суди, які керуються

Верховним Судом, і адміністративні суди, очолювані Вищим адміністративним судом. Адміністративні суди, які функціонують на двох рівнях, виконують контроль за адміністративною діяльністю, включаючи вирішення питань податкових зобов'язань, місцевих нормативних актів, та інших аспектів, пов'язаних із діяльністю держави. Крім того, вони розглядають скарги на бездіяльність адміністративних органів.

У Польщі існує 16 адміністративних судів нижчої інстанції та один Вищий адміністративний суд у Варшаві. Останній має три палати: фінансову, комерційну та загальну адміністративну. Фінансова палата відповідає за судочинство воєводських адміністративних судів у справах податкових зобов'язань та інших фінансових питань [296, с. 118]. Вищий адміністративний суд контролює діяльність воєводських адміністративних судів та розглядає апеляції на їхні рішення [296, с. 118]. При цьому варто звернути увагу на незалежність польської адміністративної юрисдикції. Суддів адміністративного суду призначає Президент, і вони працюють незалежно, підпорядковуючись лише Конституції та іншим законам. Важливий елемент – вищий нагляд за адміністративними судами покладено на голову Вищого адміністративного суду. Адміністративні суди повністю уникають залежності від державної адміністрації.

Щодо трибуналів, Конституція визначає Конституційний трибунал і державний трибунал як автономні органи, що не мають будь-яких структурних, організаційних або процесуальних зв'язків із судовою системою Польщі. Конституційний трибунал, однак, володіє компетенцією розглядати певні податкові спори, вирішуючи питання: а) конституційності внутрішнього законодавства та міжнародних угод; б) відповідності внутрішнього законодавства міжнародним угодам, ратифікація яких потребує схвалення парламенту; в) відповідності Конституції правовим актам центральних органів влади, ратифікованим міжнародним договорам та законодавчим актам; г) конституційності цілей чи діяльності політичних

партій; та д) конституційних скарг. Державний трибунал вирішує справи, в яких особи, що займали (чи займають) найвищі державні посади, звинувачуються у порушенні Конституції чи інших законодавчих актів. Отже, податкові питання виходять за межі компетенції Державного трибуналу.

Право на подання скарги до адміністративних судів воєводств надається кожній особі, яка має юридичний інтерес у справі. Це може бути оскарження, ініційоване, наприклад, прокурором, омбудсменом або громадською організацією, основна умова — відсутність інших засобів перегляду у податковому органі. Подання скарги на рішення та акти слід здійснювати впродовж 30 днів після прийняття рішення до адміністративного суду воєводства через податковий орган, що вирішив справу. Супроводжуючи скаргу, податковий орган повинен передати суду відповідні матеріали та підготувати відповідь протягом 30 днів.

Адміністративний суд воєводства спочатку перевіряє формальну та юридичну правильність скарги, відхиляючи її у разі наявності перешкод. Якщо недоліків не виявлено, суд розглядає скаргу, може відхилити її, скасувати частково чи повністю рішення податкового органу. Вирішуючи справу, адміністративний суд враховує не лише висунуті претензії, а й самостійно оцінює дії та рішення податкового органу в контексті відповідності закону. Хоча суд не може суттєво змінити рішення податкового органу, він може направити справу на повторний розгляд. Ухвала суду зазвичай виноситься на першому засіданні, де враховуються матеріали, представлені органами державної влади.

Вирішенням питань, пов'язаних із податковими спорами в Польщі, може стати подання апеляційної скарги до Вищого адміністративного суду, здійснене підписом адвоката, повіреного чи податкового радника. Апеляційна скарга подається через воєводський адміністративний суд, який ухвалив відповідне рішення, у строк не більше 30 днів з моменту отримання

рішення із відповідним обґрунтуванням. Важливо врахувати, що касаційна скарга може ґрунтуватися лише на чітко визначених підставах, таких як порушення матеріального права внаслідок неправильного тлумачення чи застосування закону, або порушення процесуальних норм, що суттєво впливає на результат справи.

Фактично, існує два рівні оскарження: адміністративний порядок, де орган першої інстанції – керівник податкової інспекції, а орган другої інстанції – директор податкової служби; та процедура в адміністративному суді, де адміністративні суди воєводств є органами першої інстанції, а вищий адміністративний суд – органом другої інстанції.

Для надзвичайних адміністративних заходів, які можуть бути застосовані у податкових справах, входять скасування, зміна чи скасування рішення, а також повторне відкриття провадження. Наприклад, скасування може бути застосовано, якщо рішення видано некомпетентним органом без правової підстави або з грубим порушенням закону. Відновлення можливе, якщо фактичні обставини справи встановлено на підставі недостовірних доказів або якщо платник податків не брав участі у провадженні не з власної вини.

Зазвичай розгляд справи в адміністративному суді має бути оперативним, але на практиці ситуація виглядає інакше. Залежно від розташування суду отримання дати слухання може тривати різний час. У невеликих містах усне слухання може бути призначено протягом двох-трьох місяців, тоді як у великих містах цей термін може бути тривалішим. Також важливо врахувати, що платник податків, який апелює до воєводського адміністративного суду у містах, таких як Варшава чи Краків, може очікувати розгляду своєї справи близько року. Затримки у призначенні дати слухання у Вищому адміністративному суді (оскільки це єдиний вищий адміністративний суд у Польщі) можуть сягати до 18 місяців через велику кількість справ.

У Франції відсутні спеціалізовані податкові суди, і розгляд податкових питань покладено на загальні адміністративні, цивільні або кримінальні суди, залежно від виду податку або застосованого штрафу. Кожен суд складається з трьох рівнів: адміністративних судів першої інстанції, апеляційних судів та Касаційного суду або Державної ради, які вирішують питання права, а не фактів. Суди можуть передавати питання до Конституційної ради або Суду ЄС у певних випадках.

Адміністративні суди мають компетенцію у справах, пов'язаних із податком на прибуток, корпоративним податком, ПДВ та місцевими податками, а також у відповідних податкових штрафах. Кожного року приблизно 20 000 податкових справ розглядаються у нижчих адміністративних судах. У 2016 році до апеляційних адміністративних судів надійшло 3879 апеляцій, і 440 апеляцій було направлено до Державної ради, найвищого адміністративного суду. Загалом, у 2015 році адміністративні суди частково чи повністю вирішили приблизно 12,4% справ на користь платників податків (13,6% у випадках ПДВ та 14,8% у випадках податку на прибуток та корпоративного податку).

Цивільні суди відповідають за справи, пов'язані з гербовими зборами, податками на дарування та спадщину, річними податками на майно та окремими акцизами, а також відповідними податковими штрафах. У 2016 році до цивільних судів нижчого рівня було подано 868 справ, 220 – до апеляційних судів і 58 – до Касаційного суду, найвищої судової інстанції. Приблизно в 33% справ цивільні суди прийняли рішення на користь платників податків.

Кримінальне переслідування може бути розпочато за фактом податкового шахрайства, яке охоплює широкий спектр податків. Щорічно проводиться близько 900 таких процедур. З жовтня 2018 року податкові органи повинні інформувати прокурора про випадки застосування податкових штрафів у розмірі 40% і більше в певних ситуаціях, щоб

розглянути можливість порушення кримінальної справи. Кримінальні санкції, такі як штрафи та позбавлення волі, можуть додаватися до податкових штрафів.

Матеріали й докази в процедурі французьких судових розглядів, зокрема у справах податкового характеру, переважно подаються у письмовій формі та спричиняють обмін інформацією та підтвердженнями між платником податків та державними органами. Платник податків зобов'язаний подати петицію до суду у визначений термін після того, як податковий директор офіційно відхилив його позов, і цей термін зазвичай становить два місяці. Петиція повинна бути обґрунтованою та включати податковий акт та будь-які докази, які платник податків вважає необхідними, навіть якщо вони були надані раніше податковим органам, оскільки жоден з них не повинен автоматично передаватися до суду.

На першому етапі процедури не обов'язкове представництво зареєстрованого адвоката, але в апеляційних судах це вже є обов'язковою вимогою. У Державній раді та Касаційному суді платник податків повинен бути представлений одним із 60 адвокатів, які мають право представляти клієнтів у цих вищих судах. Таке обмеження не поширюється на Конституційну раду чи Європейський суд, де будь-який зареєстрований юрист може допомагати сторонам, а уряд зазвичай представлений своїми агентами. Кожна сторона обмінюється переважно не більше ніж двома документами, хоча це не є жорстким правилом. Після цих обмінів суд може, і часто робить це, оголошувати закінчення періоду подання матеріалів, також відомого як «інструкція», та призначати дату слухання.

У судовій системі Франції адміністративні та цивільні суди реалізують свої завдання, маючи відмінні погляди на власні функції. Цивільні суди визнають право платників податків на справедливий судовий розгляд, як визначено в Європейській конвенції з прав людини (стаття

б) [229]. Адміністративні суди, натомість, прихильно дивляться на це, вважаючи, що стаття 6 застосовується лише до цивільних та кримінальних справ, а не до податкових, за винятком випадків, коли податкові санкції порівнянні з кримінальними. Це ставлення залишається незмінним попри введення Європейської хартії основоположних прав у грудні 2009 року, яка не робить розрізнення між цими положеннями.

На практиці ці різні підходи мають наслідки, зокрема такі, що адміністративні суди вважають своїм обов'язком розглядати петиції платників податків, включаючи правові та фактичні аспекти, які не визнаються податковими органами Франції. Важливо вказати, що при цьому адміністративні суди не висувають скарги за власною ініціативою, зберігаючи можливість відмови в інформуванні сторін, зокрема, платника податків, та відмови участі у процесі [211]. В обох категоріях судів суддя-доповідач виступає зі своїми висновками під час засідання, при цьому можливість вислуховування свідків та експертів не передбачена. Сторонам надається право висловлювати усні аргументи і свої позиції, але у короткому форматі.

В адміністративних судах доповідач – член суду формує висновок на основі проекту рішення і має можливість порушувати питання, що не були обговорені сторонами. Сторони можуть висловити короткі зауваження щодо цих питань і за потреби подати «записку після слухання» для роз'яснення будь-яких аспектів, що виникли у ході процедури. Перш ніж ухвалити рішення, суд має взяти до уваги цю записку і вирішити, чи є потреба у повторному відкритті справи.

Вартість зазначених процедур невисока і не стає вагомою перешкодою для платників податків у захисті своїх прав. Проте тривалість провадження може обумовити бажання платників податків ініціювати податкові спори. Адже податковим органам часто потрібно значно більше часу для реагування на звернення платників податків, і самі платники

податків фактично не мають можливості примусити адміністрацію надати вичерпну відповідь. Відомі випадки, коли адміністративні суди першої інстанції виносили рішення у справах, поданих до них, протягом трьох років. Щодо апеляцій, вирішення податкових спорів може займати до 10 років, що суттєво більше покарає платників податків, аніж податкову адміністрацію.

Якщо ж платник податків не досяг успіху в національних судах, порушено основні його права, він може звернутися до Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ). Хоча такі випадки одиничні, рішення ЄСПЛ в окремих випадках справили вплив на податкові процедури у Франції [230; 286].

У Швейцарії судове оскарження податкових питань характеризується організаційною незалежністю адміністративних судів від податкових органів. Судовий процес може займати від одного до двох років, і рішення, як правило, приймається залежно від завантаженості судових трибуналів та складності конкретної справи. Система включає два рівні адміністративних судів: суд першої інстанції і суд другої інстанції, перш ніж справа може потрапити до Федерального Верховного Суду. Слід указати на специфіку подачі скарги до податкових органів, адже участь у судовому процесі в усіх судах пов'язана зі сплатою судових внесків, розмір яких залежить від суми спірного питання. Однак ці судові внески обтяжують платника податків лише у разі, якщо йому не вдається отримати перемогу у справі. У разі часткової перемоги платника податків останньому доведеться оплатити часткову суму судового внеску. Абсолютна перемога платника податків у суді стає підставою для часткової державної компенсації витрат на його представника.

У Швейцарії одним зі способів оскарження податкових рішень є подача офіційної скарги до податкового органу, якщо платник податків не погоджується з прийнятим рішенням стосовно оцінки, здійсненої

податковим органом. Цей процес, який можна визначити як офіційний, дозволяє платнику податків вимагати нового рішення протягом 30 днів з моменту повідомлення про рішення від того ж податкового органу, який прийняв первісне рішення. Ця процедура оскарження відкрита для платників податків у справах, пов'язаних з податком на прибуток (включаючи податок на прибуток підприємств), податком на майно (податок на капітал), податком на виведений капітал, гербовим податком і ПДВ, незалежно від їхнього правового статусу.

Основною вимогою щодо форми та змісту офіційної скарги є її письмова форма. Щодо федерального податку на прибуток скарга, як правило, не вимагає вагомої мотивації; платник податків має виразити свою чітку незгоду з рішенням. Але у разі оскарження рішення про оцінку, зроблену податковим органом на свій розсуд, скарга повинна бути належним чином обґрунтованою. У цьому контексті платник податків повинен продемонструвати, що рішення про оцінку є хибним. Формальні вимоги для податків, що стягує Федеральна податкова адміністрація, є більш жорсткими. Якщо всі формальні вимоги виконані, податковий орган повинен повторно оцінити рішення щодо нарахування податку і внести повні або часткові зміни у прийняте рішення або відхилити офіційну скаргу платника податків.

Апеляційні процедури у системі швейцарського оподаткування обумовлені наявністю різних рівнів судового захисту. Йдеться про кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд. При цьому доцільно спрямовувати основну увагу на їхню роль у вирішенні питань податкового права, зокрема оскарження рішень щодо прямого оподаткування. Наприклад, рішення суду першої інстанції підлягає оскарженню до кантонального суду другої інстанції та Федерального Верховного суду. Федеральний адміністративний суд здійснює перевірку законності рішень у податкових справах, а

Федеральний Верховний суд є вищим судовим органом. Спробуємо детальніше розглянути відповідні рівні.

Апеляційний процес у суді першої інстанції (кантональна апеляційна комісія) у Швейцарії зумовлюється організаційною структурою і наведеними правилами останнього. Важливо вказати, що розмежування засобів правового захисту у сфері оподаткування стає складним завдяки різноманітності податків, юрисдикцій податкових органів та характеристикам оскаржуваних рішень. Зростання складності податкового законодавства призвело до виникнення спеціалізованих апеляційних комісій на рівнях кантонів та федерації.

Апеляція до кантональної апеляційної комісії є можливістю оскарження рішень, прийнятих у справах прямого оподаткування. У Женеві адміністративний суд першої інстанції зазвичай грає роль компетентного органу, що складається з головуючого судді та двох суддів, які спеціалізуються у галузі податкового права. Щодо офіційної скарги важливо, щоб апеляція містила аргументований виклад фактів, висновків та доказів. Термін подачі скарги складає 30 днів від моменту повідомлення про оскаржуване рішення. Податковий орган або платник податків можуть подавати скаргу. Обґрунтоване рішення апеляційної скарги має бути письмово повідомлено скаржникові та учасникам справи. Навіть при врахуванні офіційної процедури апеляції, апеляція до кантональної апеляційної комісії не є безкоштовною. У разі апеляції перед кантональним судом другої інстанції рішення суду першої інстанції може бути оскаржене впродовж 30 днів з дня повідомлення про рішення. Процесуальні принципи залишаються незмінними порівняно із судом першої інстанції.

Федеральний адміністративний суд виступає як орган перевірки законності рішень, що входять у компетенцію Федеральної адміністрації у сфері податків, таких як утриманий податок, гербовий податок та ПДВ. Цей

суд розглядає апеляції щодо рішень федеральних органів, а рішення його може бути оскаржене до Федерального Верховного суду. Важливо вказати, що Федеральний Верховний суд не фіксує факти справи, але може їх виправити у разі визнання порушення закону чи грубих помилок суду нижчої інстанції. Рішення цього суду виносяться мовою рішення, що стало об'єктом оскарження. Насамкінець, якщо платник податків сумнівається у законності рішення кантонального суду другої інстанції або Федерального адміністративного суду, він може подати апеляцію до Федерального Верховного суду протягом 30 днів з моменту повідомлення про оскаржуване рішення. Федеральний верховний суд, як вищий судовий орган, виносить остаточні рішення у справах оподаткування.

У Греції вирішення податкових спорів належить до сфери компетенції звичайних адміністративних судів, які складаються з двох інстанцій: адміністративного суду першої інстанції та адміністративного апеляційного суду. Вагомим фактором для обрання інституції, яка розглядатиме податковий спір, є також сума податку, яка оспорюється. Так, з 2016 року податкові спори на суму до 60 000 євро розглядаються одномандатним адміністративним судом першої інстанції [298, пар. 2 ст. 6]. Рішення цього суду може бути оскаржене в одноособовому апеляційному адміністративному суді. Податкові спори на суму від 60 000 євро до 150 000 євро потрапляють до компетенції адміністративного суду першої інстанції, що складається з трьох членів. Рішення цього суду може бути оскаржене в апеляційному адміністративному суді, який також складається з трьох членів. Спори, сума яких перевищує 150 000 євро, вирішуються виключно Апеляційним адміністративним судом, і тому платники податків обмежені одним рівнем юрисдикції. Це обмеження викликало критику у теорії. Об'єкт податкового спору визначається на основі розміру основного податку, а не загальної суми.

До компетенції голови адміністративного суду першої інстанції належать податкові спори немайнового характеру (наприклад, відмова в виданні довідки про сплату податків, відмова у затвердженні податкових книг і звітів), а також податкові спори, пов'язані з застосуванням застережних заходів у невідкладних випадках (відповідно до статті 46 ППК). Рішення голови адміністративного суду першої інстанції, у разі відмови або мовчазного вирішення, може бути оскаржено платником податків до компетентних адміністративних судів[298, пар. 2 ст. 6]. Позов до суду має подаватися протягом 30 днів після повідомлення про рішення або завершення 120-денного терміну для вирішення спорів. Якщо платник податків проживає за кордоном, термін подачі позову становить 90 днів, а строк призупиняється з 1 по 31 серпня.

Якщо сума спору перевищує 5000 євро, рішення адміністративного суду першої інстанції може бути оскаржено в апеляційному адміністративному суді платником податків або податковою адміністрацією. Апеляційна скарга повинна бути подана протягом 60 днів з моменту отримання рішення адміністративного суду першої інстанції. Термін подачі апеляції може бути продовжений до 90 днів для платників податків, які проживають за кордоном. У будь-якому випадку апеляційна скарга не може бути подана пізніше трьох років з моменту оприлюднення рішення першої інстанції.

Рішення апеляційного адміністративного суду може бути обговорено в Державній раді шляхом подання клопотання про касаційне оскарження справи. Клопотання про касацію може бути подано навіть у разі розгляду справ першою і єдиною інстанцією – Апеляційним адміністративним судом у складі трьох членів (спори на суму понад 150 000 євро, які підпадають виключно під юрисдикцію трьох членів Апеляційного адміністративного суду). Для прийняття петиції на розгляд відповідний спір повинен перевищувати 40 000 євро.

Судовий процес у Німеччині вивчається у загальному контексті. Окрім звичайної гілки судової влади, що займається справами цивільного та кримінального права, система судів у Німеччині включає спеціалізовані розділи, що охоплюють трудове (загальне), адміністративне, соціальне та податкове право. Цілком особливою є структура податкової гілки, яка складається лише з двох рівнів: регіональних податкових судів (першої інстанції) і Федерального податкового суду в Мюнхені.

Податкові суди є повністю відокремленими й незалежними від податкових органів, і вони цілком самостійно приймають рішення про законність заходів, вжитих податковими органами. Важливо зауважити, що традиційно багато суддів податкових справ починають свою кар'єру в податкових органах, і хоча останнім часом деякі суди залучають податкових спеціалістів з юридичних фірм, все ж переважають колишні державні службовці (за неофіційною статистикою, це негативно впливає на успішність платників податків). Всього у Німеччині існує 18 нижчих податкових судів (першої інстанції), і від 2009 року до них щорічно надходить приблизно 37 900 нових судових позовів.

Тривалість податкових судових розглядів у середньому становить два роки, проте цей період значно різнитиметься залежно від завантаження відповідного судового відділу та важливості фактів, які суд повинен установити в процесі розгляду. У разі коли виявлення фактів ускладнюється, це може призвести до затримки розгляду відповідно до очікуваного сценарію.

Здебільшого суди, які вирішують податкові спори, приймають рішення, що може бути залишене в силі, анульоване чи змінене в адміністративному порядку. Враховуючи великий обсяг роботи, пов'язаний із складанням судових вироків, судді намагаються завершити розгляд справи так, щоб уникнути необхідності у видачі офіційного рішення. Під час детального розгляду, якщо суд визнає справу зрозумілою, рішення може

бути повідомлене сторонам під час судового засідання. Також можливі випадки, коли суд рекомендує податковому органу змінити оспорюване адміністративне рішення на користь платника податків, або може порадити платникові відкликати свій позов. Приблизно дві третини всіх справ завершуються без ухвалення рішення, використовуючи один із вищезазначених підходів.

Щодо тих справ, де було ухвалено рішення, приблизно лише 20 відсотків вирішуються на користь платника податків. Останні статистичні дані свідчать, що цей показник стабілізувався після невеликого зниження у 2015 році, залишаючись на рівні приблизно 19 відсотків у 2017 році. Однією з основних причин такого низького рівня успіху платників податків у судових процесах ймовірно є відсутність законодавчих вимог щодо професійного представництва в податкових судах, на відміну від практики у Федеральному податковому суді Німеччини. У результаті багато платників податків звертаються до суду без залучення досвідченого кваліфікованого німецького юриста чи кваліфікованого податкового консультанта.

Якщо сторона, що прогнала, вважає рішення суду першої інстанції несправедливим, вона може подати апеляцію до Федерального податкового суду. Тим не менш, цей варіант, як правило, залежить від того, чи дав дозвіл на оскарження податковий суд нижчого рівня («перегляд»: судове оскарження, обмежене питаннями права). Процедура перегляду в Федеральному податковому суді зазвичай триває близько 20 місяців, і 40 відсотків таких справ вирішується на користь платника податків.

Розгляд справ у нижчих податкових судах та Федеральному податковому суді включає у себе обов'язкову сплату судових зборів, розмір яких залежить від вартості об'єкта спору. Наприклад, для позову на суму 500 000 євро судові витрати становлять 14 144 євро за провадження в податкових судах та 17 680 євро за апеляційний розгляд у Федеральному

податковому суді. Проте ці платежі покладаються на платника податків тільки у разі його поразки; у разі повної перемоги платник податків звільняється від судових зборів. Адміністративне оскарження в податковому органі не супроводжується жодними судовими витратами. Натомість витрати на професійних консультантів з оподаткування (юристів чи податкових консультантів) переважно покладаються на платника податків. Однак у разі успіху платника податків у суді (тобто у разі задоволення позову до податкового суду першої інстанції або апеляційного рішення Федерального податкового суду), податковий орган зазвичай має відшкодувати витрати на таких консультантів, при цьому суми винагороди обмежені законодавством.

Перед тим, як справа про законність повідомлення про обчислення або інформації щодо обчислення податку, яку подає німецький платник податків, потрапить на розгляд суду, важливо завершити процедуру адміністративного оскарження перед податковим органом. Мета цієї процедури полягає в перевірці податковими органами власних рішень і зменшенні навантаження на податкові суди. Платник податків повинен подати адміністративну скаргу до того органу, який надіслав інформацію щодо обчислення податку, впродовж одного місяця з моменту отримання відповідного повідомлення про податок [306, пар. 1 секції 355].

Важливо мати на увазі, що платник податків може не вказувати підстави своєї скарги протягом цього одномісячного терміну, це може бути зроблено пізніше. Початково адміністративна скарга може бути подана і як запобіжний захід, наприклад, якщо закінчення місячного строку залишає невизначеним, чи є повідомлення законним чи ні. Як вказано вище, процес розгляду адміністративної скарги, як правило, займає від трьох до дванадцяти місяців. Однак існують випадки, коли процедуру адміністративного оскарження виключають. У таких обставинах платник податків повинен звертатися до суду безпосередньо проти повідомлення

про оцінку. Практично такі ситуації поодинокі (наприклад, у контексті певних помилок, що містяться в повідомленнях про обчислення торгового податку) [174, с. 112].

Згідно зі законодавством Німеччини випадки оскарження адміністративних рішень повинні бути розглянуті компетентним податковим судом протягом одного місяця від моменту отримання повідомлення про нарахування податку від платника [203, пар. 1 секції 47]. Визначення регіональної компетенції для розгляду справи залежить від того, який податковий орган прийняв адміністративне рішення. У позові необхідно чітко вказати оскаржуване рішення та порушені права, а обґрунтування скарги протягом місячного терміну не є обов'язковим. Після подання скарги податковий суд встановлює строк для обґрунтування, зазвичай чотири-шість тижнів після подання претензії, з можливістю продовження у складних випадках за заявою.

Після обґрунтування претензії платник має можливість отримати відповідь від податкового органу. Ця відповідь може бути прокоментована у письмовій формі, а податковий орган має право подати свою відповідь. Хоча кількість письмових заяв може перевищувати дві сторони у складних справах, обмін аргументами часто завершується приблизно через шість місяців після обґрунтування позову.

Далі розгляд судової справи значною мірою залежить від характеру питань, які становлять основу позову. Якщо увага приділяється встановленню фактів, суд проводить докази, які зазвичай включають в себе слухання свідків та аналіз документальних доказів, а в окремих випадках може залучати експертні консультації. Збір доказів відбувається під час судового засідання, і у випадках, де спір стосується виключно питань права, судочинство може завершитися швидше. Після завершення слухання суд виносить рішення щодо прийнятності й обґрунтованості позову.

Судові органи, як правило, вдаються до завершення справи без винесення формального судового рішення. Це пояснюється двома основними причинами: з одного боку, складання офіційного судового рішення вимагає значних зусиль, а з іншого – самі судові рішення не завжди допомагають зробити подовжену правову згоду більш дієвою. Коли суд вже сформулював свою позицію і вважає справу достатньо очевидною, судді часто вказують сторонам на можливе рішення, що ті можуть очікувати. Якщо судові чиновники визнають обґрунтованість позову, вони можуть пропонувати податковому органу змінити адміністративний захід, який оскаржується (наприклад, повідомлення про нарахування податку) на користь платника податків, щоб уникнути винесення рішення проти органу. З іншого боку, у разі коли суд вважає позов необґрунтованим, він може пропонувати платнику податків відкликати свій позов для уникнення відхилення та зменшення судового збору. Приблизно дві третини всіх проваджень припиняються одним із цих способів, і жодного рішення не ухвалюється. Середній термін розгляду судових справ становить приблизно два роки.

У Великій Британії судом першої інстанції для більшості податкових спорів є Податкова палата Трибуналу першого рівня. Цей трибунал може складатися від одного до трьох суддів, залежно від складності питань. Апеляції на рішення Трибуналу першої інстанції можуть бути подані до податкової та канцелярської палати Верхнього трибуналу тільки з питань права. Суд вищої інстанції також може вирішувати справи, передані з Трибуналу першого рівня, і провадити судовий перегляд податкових функцій податково-митної служби Її Величності (HMRC) [312, секція 15]. Ці справи можуть бути розглянуті у першій інстанції, уникнувши трибунал першого рівня, якщо вони належать до категорії складних і є згода вищого трибуналу та обох сторін [310, ст. 28]. Обидва трибунали мають від одного до трьох суддів, причому один з них повинен бути суддею Канцелярського відділу Високого суду. Обидва органи є незалежними від HMRC, і немає

жодних чітких параметрів щодо періоду часу для розгляду справ, хоча справа, яка вимагає слухання менше тижня, повинна бути розглянута протягом року.

Апеляції до Верхнього трибуналу можуть бути подані до Апеляційного суду (трьохсуддівського складу), а потім до Верховного Суду лише за дозволом та лише з питань права. Подача апеляцій до Верховного Суду неможлива, якщо справа не має загальносупільного значення. Верховний Суд зазвичай складається з непарної кількості суддів, не менше трьох, і вирішує питання незалежно від HMRC. Справи розглядаються у вищих судах доволі тривало, і зазвичай очікується, що розгляд справ у апеляційному суді продовжуватиметься орієнтовно 18 місяців, а у Верховному Суді – до двох років.

Певні типи позовів, зазначені нижче, повинні бути подані до Високого Суду (в адміністративному суді або відділі канцелярії), а не через систему трибуналів. Трибунал першого рівня, як орган апеляції, не має загальної наглядової юрисдикції, тому позови, що стосуються питань публічного права, рекомендується подавати через судовий перегляд у Високому суді [197; 198; 165; 195]. Розгляд справ у Високому суді, як правило, не триває значно довше, ніж у Трибуналі першого рівня, і судовий перегляд відбувається швидше. Апеляції до Високого суду можуть бути подані за дозволом до Апеляційного суду, а потім до Верховного Суду.

У Норвегії функціонує лише одна єдина судова система, яка відповідає за розгляд не лише адміністративного, а й приватного та кримінального права. Судові процедури переважно мають усний характер, що означає, що письмові заяви враховуються лише у випадках їх адекватного обґрунтування під час судового засідання. Терміни винесення остаточного рішення в справах, пов'язаних з податками, можуть бути тривалими, особливо у складних випадках. Наприклад, Податкова

апеляційна рада та апеляційні суди часто зустрічаються з великим відставанням у вирішенні справ.

Рішення податкової інспекції може бути оскаржено перед Податковою апеляційною комісією або в суд [263, ст. 13-4]. Апеляційні процедури повинні бути ініційовані протягом шести тижнів з моменту отримання рішення платником податків. Важливо вказати, що подача позову повинна відбутися протягом шести місяців [263, ст. 15-4(1)]. Податкові органи можуть визначити, що позов неприпустимий до того часу, поки апеляція не буде розглянута Податковою апеляційною комісією [263, ст. 15-5(1)]

При виборі між адміністративним оскарженням перед Податковою апеляційною комісією та поданням позову в суд важливо враховувати необхідність додаткових доказів. Платникам податків певною мірою обмежено надавати нові докази в суді, якщо вони могли бути представлені під час адміністративного процесу. З іншого боку, якщо податкові органи вносять додаткові докази, платнику податків може бути дозволено заперечити їхню обґрунтованість. Ці принципи ґрунтуються на прецедентному праві і можуть стати складними для ефективної реалізації. Також рішення податкових органів може бути передано на розгляд парламентському омбудсмену. Важливо зазначити, що думка омбудсмена не є обов'язковою. Звернення до омбудсмена, як правило, передбачає продовження строку для подання позову [263, ст. 15-4(2)].

У Норвегії діють три рівні судових інстанцій, кожна з яких має свої унікальні функції та компетенції. Окружні суди виступають у ролі судів першої інстанції і розглядають справи у межах конкретних судових округів, що включають в себе один або кілька муніципалітетів [264, ст. 29-5]. Важливо зауважити, що рішення окружних судів можуть бути оскаржені протягом одного місяця з моменту їх винесення, і для справ, пов'язаних зі сумою менше 125 000 крон, необхідний дозвіл на апеляцію [264, ст. 29-13].

Апеляційні суди виступають наступним рівнем інстанції і розглядають апеляції щодо рішень, винесених окружними судами, у межах своєї географічної юрисдикції. У Норвегії існує шість апеляційних судів, і подача апеляції вимагає отримання дозволу, особливо у випадках, коли справа стосується меншої суми коштів. Апеляційні суди також можуть відмовити у задоволенні апеляції, визнавши, що вона не може бути задоволена, однак це застосовується винятково в окремих випадках, і зазвичай апеляційні суди ухвалюють рішення з обранням захисту апеляційних прав.

Верховний Суд представляє найвищий рівень судової ієрархії в Норвегії. Його рішення є кінцевими і не можуть бути оскаржені за винятком ситуацій, коли Європейський суд з прав людини втручається у розгляд питань, пов'язаних із справою. Звернення до Верховного Суду вимагає отримання дозволу [264, ст. 30-4], що передбачає, щоб апеляція мала загальний інтерес або існували важливі причини для подання апеляції. На практиці надання дозволу може бути невизначеним навіть у випадку, коли справа має велике суспільне значення або коли рішення апеляційного суду є сумнівним. Крім того, суд може обмежити дозвіл на оскарження лише певними аспектами справи.

У виняткових випадках існує можливість подати апеляцію на рішення окружного суду безпосередньо до Верховного Суду за умови отримання дозволу від останнього [264, ст. 30-2]. Це застосовується тільки у справах, які мають важливе суспільне значення, і коли необхідно швидко отримати погляд Верховного Суду. Верховний Суд зазвичай складається з п'яти суддів, але може вирішити розглядати справу за участю одинадцяти суддів або на пленарному засіданні. Крім винесення рішення, Верховний Суд може повернути справу до апеляційного суду для нового розгляду, мотивування судових рішень подається в повному обсязі, а їхні рішення є доступними для загального ознайомлення.

Також слід ураховувати можливість отримання консультативного висновку від Суду Європейського Союзу. Це може бути подано на будь-якому етапі процедури оскарження відповідним судом, включаючи податкову апеляційну інспекцію.

Судовий перегляд обмежується перевіркою оцінки доказів та застосування закону. Суди не обмежуються лише перевіркою юридичної аргументації у рішенні податкової інспекції, але можуть вільно застосовувати закон, враховуючи доводи сторін [237, с. 301-332]. Однак важливо зазначити, що суди не оцінюватимуть дискреційну оцінку податкової служби, якщо вона не визнається суперечливою, довільною або необґрунтованою. Таким чином, податкові органи наголошують на тому, що дискреційні оцінки є обмеженими для перевірки судами.

Висновки до розділу 2

У ході дослідження питань, окреслених тематикою цього розділу дисертаційного дослідження, було зроблено такі висновки та узагальнення.

1. Розв'язання податкових конфліктів у Великій Британії здійснюються відповідно до прийнятої у цій країні стратегії судового розгляду та вирішення спорів (LSS), мета якої полягає в установленні ефективного механізму врегулювання конфліктів з використанням співпраці та уникненням конфронтації. Систематизовано емпіричний досвід діяльності HMRC при високому ризику доходів, коли часто виявляється суперечливий і безкомпромісний підхід до вирішення спорів, що спричиняє подання значної кількості податкових спорів до розгляду судів і трибуналів. Однак, незважаючи на спроби LSS створити ефективний механізм вирішення конфліктів на основі принципів співпраці, на практиці підприємства, стикаючись із значними фінансовими ризиками, нерідко віддають перевагу судовому шляху вирішення податкових спорів перед

стратегією LSS, що свідчить про нагальну необхідність подальшого удосконалення системи вирішення податкових спорів у Великій Британії.

2. Визначено принципові особливості побудови системи запобігання та вирішення податкових конфліктів у країнах з федеративним устроєм. Продемонстровано на прикладі Швейцарії, що Конституцією цієї країни кантони наділені суверенітетом, що частково не обмежується федеральним законодавством. Подібна конструкція означає, що кожен кантон самостійно збирає податки та має власне законодавство, зокрема і щодо податків, яке може різнитися від кантону до кантону та від муніципалітету до муніципалітету. Кантони несуть відповідальність за оцінювання, збирання та адміністрування власних податків, таких як податки на прибуток і капітал. Крім того, вони підтримують адміністрування федеральних прямих податків, зокрема федеральних податків на прибуток. З огляду на незалежність кантонів існує можливість суттєвих розходжень у податковому адмініструванні; тому при виробленні і реалізації механізмів податкового оскарження ураховується цей розподіл повноважень.

3. Науковий інтерес становить досвід розширення окремими країнами предмета оскарження у податкових спорах, коли ним не обов'язково виступає лише сума несплаченого податку. Показовою у даному контексті є система компенсації відсотків для платників податків у Швейцарії у випадках, коли їм доводиться сплатити надмірну суму податку на прибуток порівняно з попередніми платежами. Коли фактично сплачена сума менша, ніж передбачена попередньо, переплату може бути автоматично повернуто платнику, і такий процес може відбуватися автоматично або погашатися за рахунок інших зобов'язань перед податковим органом за вимогою платника. Причому вимогу щодо відшкодування федерального податку на прибуток у Швейцарії може бути подано протягом п'яти років після року, у якому виникла переплата; термін давності визначається від моменту, коли платнику податків стає відомо про

переплату, а на суми, сплачені надмірно, нараховуються відсотки на користь платника податків.

4. У деяких країнах ЄС застосовується солідарний підхід до розподілу ризиків несплати податку або затримання його сплати при реалізації платниками податків права на оскарження прийнятих податковими органами рішень. На прикладі Греції висвітлено процедури такого розподілу, коли після подання квазісудового позову передбачається призупинення оплати 50% оскаржуваної суми податку тільки за умови сплати решти 50% податковій адміністрації. Результати справи визначають, чи повертає податкова адміністрація платнику надлишкову суму, чи отримує додатковий платіж у разі невизнання оскарження. Прохання про призупинення платежу може стосуватися лише перших 50% і приймається на умові «безповоротної шкоди» для платника. Важливою умовою є розгляд заяви про призупинення протягом 30 днів; невирішення справи упродовж цього терміну вважається мовчазною відмовою.

5. У Данії застосовується чотириланкова конструкція механізму оскарження при вирішенні податкових спорів. Система оскарження у цій країні включає чотири окремі колегії: Національний податковий трибунал, національні податкові апеляційні органи, апеляційні комісії з оцінки та апеляційні комісії щодо транспортних засобів. Агентство з розгляду податкових скарг виступає незалежним органом і виконує роль секретаріату апеляційних комісій. Платник податків, який бажає оскаржити рішення податкового органу, повинен подати апеляційну скаргу до відповідного органу оскарження. Апеляційне агентство збирає всю необхідну інформацію та після завершення підготовки передає справу до відповідної апеляційної комісії.

6. На підставі емпіричного досвіду урегулювання податкових конфліктів у Данії окреслено можливість застосування при вирішенні податкових спорів розширеного підходу до суб'єктного складу їх учасників. У Данії зі скаргою до податкового агентства може звернутися будь-яка

особа, яка має важливий, прямий та індивідуальний юридичний інтерес у податковому рішенні, а не лише платник та контролюючий орган, як це передбачено в Україні. При цьому необхідно дотримуватися формальних вимог, зокрема, апеляційна скарга повинна бути подана не пізніше, ніж за три місяці з моменту отримання платником податків рішення податкового органу; скаргу слід подавати у письмовій формі з зазначенням причин оскарження. Щодо адміністративної скарги жорстких формальних вимог у Данії немає, але апеляційну скаргу необхідно надсилати в електронному вигляді через вебсайт податкової служби.

7. Трибунал у Данії при вирішенні податкових спорів функціонує як адміністративна апеляційна колегія, а не судовий орган. Організаційно він входить до складу Міністерства податків, але його рада діє незалежно у процесі розгляду справ, отже, міністр податків не може виносити конкретні накази Трибуналу. Склад Трибуналу включає провідного головуючого суддю, кілька інших суддів, 30 звичайних членів і чотирьох фахівців з автотранспорту; головуючий повинен мати вищу юридичну освіту. Парламент Данії призначає 11 з 30 членів, а інших членів визначає міністр податків.

8. Вважаємо прогресивним підхід до самоконтролю при діяльності податкових органів, що використовується на території Австрії, де орган, який видає постанову з приводу нарахування податку, також розглядає апеляцію та ухвалює рішення. Проте рішення не буде прийнято, якщо платник податків відмовляється апелювати чи лише стверджує, що нормативний акт не відповідає закону, є неконституційним чи що міжнародні конвенції є незаконними. Адміністративне оскарження також неможливе, якщо указ видавало Федеральне міністерство фінансів. Мета цієї процедури — підвищення рівня адміністративного самоконтролю та забезпечення справедливості у рішеннях податкових органів.

9. У Голландії сам податковий спір зазвичай починається із подання платником податків заперечення проти оцінки або офіційного рішення

податкового інспектора. Цей етап адміністративного оскарження у межах податкової адміністрації має завершитися перед можливістю подачі апеляції до податкових судів. Початкова апеляція до суду завжди подається платником податків і спрямована проти негативного рішення податкового інспектора щодо заперечення. Обов'язковий етап заперечення служить досягненню двох ключових цілей. По-перше, ця процедура змушує податкову адміністрацію переглядати рішення, ухвалені окремим податковим інспектором, з метою усунення помилок та забезпечення єдиного підходу в адмініструванні. По-друге, адміністративне оскарження виконує роль фільтра: оскільки спори не негайно потрапляють до суду, вони можуть бути вирішені між сторонами на попередній стадії. Навіть у випадках розбіжностей у тлумаченні закону, загалом обов'язок адміністрації переглядати своє попереднє рішення допомагає зменшити кількість справ, які потрапляють до голландських податкових судів.

10. Висвітлено принципову специфіку моделі оскарження порушень у сфері оподаткування, що застосовується у Німеччині. При розгляді сповіщення про можливе незаконне нарахування податку в Німеччині важливо враховувати, що платник податків не тільки не зобов'язаний, а часто і не має права негайно звертатися до суду за допомогою. Навпаки, існує право (і, зазвичай, це вимагається законом) спершу оскаржити оцінку у відомстві, яке прийняло відповідне рішення про нарахування податку. Цей засіб правового захисту, відомий як адміністративне оскарження, передує будь-якому справжньому судовому розгляду і має дві цільові функції: полегшити функціонування судової системи та надати податковим органам можливість повторно перевірити свої податкові рішення.

11. Норвегія має комбіновану систему вирішення податкових спорів, що передбачає тісне переплетення адміністративного та судового порядку оскарження рішень контролюючих органів із широким залученням сторонніх вузьких спеціалістів (науковців, практиків). Адміністративний розгляд у Норвегії є загальним методом вирішення

податкових спорів, який може включати адміністративне оскарження перед Податковою апеляційною радою або судовий розгляд. У ході судового процесу податкові органи можуть співпрацювати для досягнення компромісних результатів, особливо коли результат судового рішення або аргументи платника податків визнаються значущими. Хоча податкові справи становлять значну частину судових справ у Норвегії, більшість вирішується на адміністративному рівні. З введенням єдиної Податкової апеляційної ради у липні 2016 року, що охоплює всі податки, крім податку на нафту, забезпечено одне централізоване підбиття підсумків. Секретаріат, який адміністративно контролюється Управлінням податків, забезпечує роботу Ради. Податкова апеляційна рада, діючи незалежно від податкових органів, має своїх членів, переважно обраних серед академічних, професійних та підприємницьких представників. Основною метою Ради є розгляд податкових справ, а секретаріат відповідає за підготовку до їх розгляду. Члени Ради та секретаріат цілковито незалежні від податкових органів.

12. У Німеччині процес апеляційного оскарження, якщо судовий розгляд у першій інстанції завершується рішенням, яке одна зі сторін вважає несправедливим, дозволяє подати оскарження до Федерального податкового суду. Однак цей шлях обумовлений дозволом нижчого податкового суду. Якщо отримано дозвіл, сторона, що прогнала, може подати апеляцію для перегляду законності рішення Федеральним податковим судом. Аргументи перед Федеральним податковим судом обмежуються твердженням, що нижчий суд помилився у правовій оцінці питань права. Також порушені норми мають бути федеральними, а не регіональними.

13. У результаті компаративного аналізу процедур апеляційного оскарження в Україні і Німеччині встановлено, що після завершення судового розгляду у першій інстанції та відмови нижнього податкового суду у наданні дозволу на апеляцію платник може подати «скаргу на відмову в

дозволі на апеляцію» до Федерального податкового суду. Цей процесуальний важіль у Німеччині виконує обмежувальну функцію і дозволяє зменшити навантаження на Федеральний податковий суд, адже така скарга розглядається лише у разі якщо сторона, прогнала, може обґрунтувати необхідність дозволу на апеляцію, доводячи, що спір стосується питання права, яке ще не було вирішено Федеральним податковим судом (через його фундаментальний характер) або було вирішено з іншим результатом, ніж нижчий податковий суд (через розбіжність рішень).

14. Охарактеризовано проблему недостатньої термінологічної визначеності у податковому законодавстві Португалії, зроблено порівняння ефективності адміністративного та судового шляхів вирішення податкових спорів у цій країні. У системі оскарження рішень контролюючих органів у Португалії використовується термінологія «адміністративний позов» та «судовий позов», що не вказує на поєднання обох способів вирішення податкових спорів, адже передбачає застосування двох різних процедур. Платники податків можуть використовувати «адміністративний позов» у досудовому порядку в межах контролюючого органу, проте цей метод майже не впливає на вирішення скарг платників податків, особливо при податковій перевірці. В основному податкові органи залишаються стійкими у своїй позиції, і шанси на успіх існують лише у разі виявлення явних помилок чи надання нових документів. Навіть при терміновому розгляді рішень більшість податкових спорів завершується судовим рішенням. Адміністративна апеляція також має обмежені шанси на успіх, але має ще й додатковий недолік у термінах вирішення, що може тривати до 60 днів або навіть 12 місяців у середньому.

15. Процедура у Верховному суді Нідерландів відрізняється від звичайної апеляції, оскільки не охоплює всі аспекти справи, як це передбачено голландською правовою системою. Верховний суд будує своє рішення на фактах, визначених попередніми судами, і не має

повноважень повторно перевіряти ці факти. Судові процедури у Верховному суді проводяться переважно у письмовій формі. У справах, пов'язаних із податками, платник може подати апеляцію та висвітлити її підстави, але обов'язково потрібно мати представника (адвоката), який представлятиме його позицію під час розгляду в Верховному суді. Якщо Верховний суд визнає апеляцію обґрунтованою, він може повернути справу для подальшого розгляду в іншому суді, але коли всі суттєві питання по факту будуть вирішені, Верховний суд може винести остаточне рішення.

16. Принциповими особливостями суб'єктного складу учасників при вирішенні податкових спорів у Франції є те, що на першому етапі процедури не обов'язкове представництво зареєстрованого адвоката, але в апеляційних судах це вже є обов'язковою вимогою. У Державній раді та Касаційному суді платника податків обов'язково має представляти один із 60 адвокатів, які мають право представляти клієнтів у цих вищих судах. Таке обмеження не поширюється на Конституційну раду чи Європейський суд, де будь-який зареєстрований юрист може допомагати сторонам, а уряд зазвичай представлений своїми агентами. Як правило, кожна сторона обмінюється не більше ніж двома документами, хоча це не є жорстким правилом, а після цих обмінів суд може, і часто робить це, оголошувати закінчення періоду подання матеріалів, також відомого як «інструкція», та призначати дату слухання.

17. У судовій системі Франції спостерігається диференційний підхід до вирішення спорів, адміністративні та цивільні суди реалізують свої завдання по-різному, маючи відмінні погляди на власні функції: цивільні суди визнають право платників податків на справедливий судовий розгляд (як визначено у ст. 6 Європейської конвенції з прав людини), тоді як адміністративні суди займають позицію, відповідно до якої стаття 6 застосовується лише до цивільних та кримінальних справ, а не до податкових, за винятком випадків, коли податкові санкції порівнянні з

кримінальними. Це ставлення залишається незмінним попри введення Європейської хартії основоположних прав у грудні 2009 року, яка не робить розрізнення між цими положеннями. На практиці ці різні підходи мають наслідки зокрема у тому, що адміністративні суди вважають своїм обов'язком розглядати петиції платників податків, включаючи правові та фактичні аспекти, які не визнаються податковими органами Франції. При цьому адміністративні суди не висувають скарги за власною ініціативою, зберігаючи можливість відмови в інформуванні сторін, зокрема, платника податків, а також відмови участі у процесі. В обох категоріях судів суддя-доповідач виступає зі своїми висновками під час засідання, при цьому немає можливості вислуховування свідків та експертів. Сторонам надається право висловлювати усні аргументи і представляти свої позиції у короткому форматі.

18. У Швейцарії, з її триланковою конструкцією судового вирішення податкових спорів, судове оскарження податкових питань вирізняється організаційною самостійністю адміністративних судів, їх незалежністю від податкових органів. Судовий процес може займати від одного до двох років, і рішення зазвичай приймається залежно від завантаженості судових трибуналів та складності конкретної справи. Система включає два рівні адміністративних судів — суд першої інстанції та суд другої інстанції, перш ніж справа може потрапити до Федерального Верховного Суду. Участь у судовому процесі пов'язана з обов'язковою сплатою судових внесків, розмір яких залежить від суми спірного питання. Ці внески стають обтяжливими для платників податків лише у разі неуспішності у справі, при частковій перемозі вони частково оплачуються, а в разі абсолютної перемоги можуть бути компенсовані державою (повністю або частково).

19. Апеляційні процедури в системі швейцарського оподаткування обумовлені різними рівнями судового захисту, які включають кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд. Основна увага приділяється їх ролі у вирішенні

питань податкового права, зокрема оскарженню рішень щодо прямого оподаткування. Наприклад, рішення суду першої інстанції може бути оскаржено до кантонального суду другої інстанції та Федерального Верховного Суду. Федеральний адміністративний суд відповідає за перевірку законності рішень у податкових справах, а Федеральний Верховний Суд є вищим судовим органом в цій системі.

20. У Німеччині, де окрім звичайної гілки судової влади, що займається справами цивільного та кримінального права, система судів включає спеціалізовані сфери, що охоплюють трудове (загальне), адміністративне, соціальне та податкове право. Цілком особливою ознакою є структура податкової гілки, яка складається з двох рівнів: регіональних податкових судів (першої інстанції) і Федерального податкового суду в Мюнхені. Податкові суди є повністю відокремленими та незалежними від податкових органів, незважаючи на той факт, що багато суддів починали свою кар'єру в податкових органах. Усього в Німеччині існує 18 нижчих податкових судів (першої інстанції), і впродовж 2009–2017 років до них річно надходило приблизно 37 900 нових судових позовів. Тривалість податкових судових розглядів у середньому становить два роки, проте цей період значно відрізняється залежно від завантаження відповідного судового відділу та важливості фактів, які суд повинен встановити у процесі розгляду.

21. Констатовано застосування специфічної та унікальної за своєю природою моделі судового впливу на поведінку учасників податкового конфлікту при вирішенні податкових спорів у Німеччині, де судові органи зазвичай намагаються уникнути формального винесення рішення у справах з податкового права з двох основних причин. З одного боку, складання офіційного судового рішення вимагає значних зусиль, а з іншого, – самі судові рішення не завжди сприяють ефективному узгодженню позицій учасників спору. Коли суд уже сформулював свою позицію і вважає справу достатньо очевидною, судді часто вказують сторонам на можливе рішення.

Якщо суд визнає обґрунтованість позову, судові чиновники можуть пропонувати податковому органу змінити застосований ними адміністративний захід на користь платника податків, уникнувши винесення рішення. Однак коли суд вважає позов платника необґрунтованим, він може пропонувати платнику податків відкликати свій позов для уникнення відхилення його вимог і зменшення судового збору. Приблизно дві третини проваджень припиняються одним із цих способів, і рішення не ухвалюється. Середній термін розгляду судових справ становить орієнтовно два роки.

22. Система судового розгляду податкових спорів у Великій Британії визначається участю Податкової палати Трибуналу першого рівня як суду першої інстанції та Податкової і канцелярської палати Верхнього трибуналу для апеляцій з питань права. Згідно з цією системою справи можуть бути розглянуті у складі від одного до трьох суддів залежно від складності юридичних аспектів. Після винесення рішення Трибуналом першої інстанції сторонам надається можливість апеляції до Податкової та канцелярської палати Верхнього трибуналу тільки з питань права. Ці судові органи, будучи незалежними від Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC), відіграють ключову роль у вирішенні податкових питань. Важливою особливістю є те, що судді з податкових справ здебільшого мають попередній досвід роботи в податкових органах. Хоча деякі з них можуть бути найнятими з юридичних фірм, але більшість суддів мають попередній стаж на державній службі, що може впливати на динаміку і рішення судових процесів. Процес апеляції передбачає подання апеляцій до Верхнього трибуналу, де можуть бути призначені судді Апеляційного суду, за необхідності справа може дістатися Верховного суду. Терміни розгляду справ у вищих судах, а саме у Апеляційному суді та Верховному суді, досить довгострокові, очікується, що розгляд справи у апеляційному суді триватиме близько 18 місяців, а в Верховному суді – до двох років. Такий період обумовлений великою

кількістю питань та обставин, які потребують детального розгляду й вирішення на різних етапах судового процесу.

23. Установлено важливий чинник, що впливає на обрання способу вирішення податкового спору за норвезькою системою оскарження. При виборі між адміністративним оскарженням перед Податковою апеляційною комісією та поданням позову в суд обов'язково ураховується необхідність додаткових доказів, що зумовлено відсутністю можливості надавати нові докази у суді платниками податків, якщо вони могли бути представлені під час адміністративного процесу. З іншого боку, якщо податкові органи вносять додаткові докази, платнику податків може бути дозволено заперечити їхню обґрунтованість. Ці принципи ґрунтуються на прецедентному праві й можуть стати складними для ефективної орієнтації.

24. Багатопрофільна система вирішення податкових спорів у Норвегії, окрім традиційних адміністративного та судового способу оскарження, включає цілу низку додаткових механізмів та інституцій. Рішення податкових органів може бути передано на розгляд парламентському омбудсмену, але думка останнього не носить обов'язковий характер, а звернення до омбудсмена, як правило, передбачає продовження строку для подання позову.

25. Система судів, у яких розглядаються спори з питань оподаткування у Норвегії, має трирівневий порядок судових інстанцій із власними функціями та компетенціями. Окружні суди виступають судами першої інстанції і розглядають справи у межах конкретних судових округів, які охоплюють один або кілька муніципалітетів. Важливо зауважити, що рішення окружних судів можуть бути оскаржені протягом одного місяця, а для справ, де сума не перевищує 125 000 крон, необхідний дозвіл на апеляцію. Апеляційні суди є наступним рівнем інстанції і розглядають апеляції стосовно рішень, винесених окружними судами, у межах своєї географічної юрисдикції. У Норвегії існує шість апеляційних судів, і подача

апеляції вимагає дозволу, особливо у випадках, коли справа стосується меншої суми грошей. Апеляційні суди можуть відмовити у задоволенні апеляції, визнаючи її необґрунтованою, але це застосовується винятково в окремих випадках, і зазвичай апеляційні суди ухвалюють рішення, захищаючи права апелянта. Верховний суд представляє найвищий рівень судової ієрархії в Норвегії. Його рішення є остаточними та не можуть бути оскаржені за винятком випадків, коли Європейський суд з прав людини втручається у розгляд питань, пов'язаних із справою. Звернення до Верховного суду вимагає отримання дозволу, що передбачає, щоб апеляція мала загальний інтерес або існували важливі причини для подання апеляції. На практиці надання дозволу може бути невизначеним навіть у разі коли справа має велике суспільне значення або коли рішення апеляційного суду є сумнівним. Крім того, суд може обмежити дозвіл на оскарження лише певними аспектами справи.

РОЗДІЛ 3

АЛЬТЕРНАТИВНІ СПОСОБИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ: КОМПАРАТИВНИЙ АСПЕКТ

3.1. Медіація як найбільш дієвий спосіб альтернативного вирішення податкових спорів

Безперечно, у різних країнах світу широко використовуються альтернативні методи вирішення конфлікту інтересів. Їх ефективність підтверджується різноманітністю індивідуальних, інституціональних та бізнес-переваг, що вказує на актуальність використання таких процедур і в українській практиці. Значущість цих заходів розуміється не лише на практичному рівні, а й у законодавчому контексті. Наприклад, у одному з проєктів податкової реформи, який розробляється Міністерством фінансів України, передбачено створення Апеляційної ради на базі Державної податкової служби України. Склад цієї ради включатиме представників Державної податкової служби, Міністерства фінансів та Ради бізнес-омбудсмена[36, с. 105-106]. Таким чином, можна стверджувати, що впровадження альтернативних методів вирішення конфлікту інтересів між державою і платниками податків сприятиме підвищенню рівня податкової консолідації в українському суспільстві. Це не лише відкриває шлях до більш ефективних рішень, але й підкреслює важливість взаємодії між різними суб'єктами у сфері податкових відносин.

3.1.1. Правова природа медіації

У світовій практиці поширеним способом вирішення конфлікту інтересів між державою і платником податків після подачі податкових декларацій є залучення незалежного посередника, медіатора для організації діалогу та досягнення консенсусу. Цей альтернативний метод застосовується, коли держава та платник податків не можуть вирішити

конфлікт самостійно. У деяких країнах, наприклад, у США, існує постапеляційна медіація, яка допомагає сторонам конфлікту визначити спірні аспекти та знайти можливі шляхи виходу з кризової ситуації. Схожа конструкція є у законодавстві Нідерландів, де досягнення згоди між сторонами податкового спору реалізується через незалежну медіацію.

У Канаді поширено використання медіації під час апеляційного оскарження платником податків (процес медіації для апеляційних справ). Це адміністративний процес, який ініціюється платником податків поданням заявки на медіацію в департаменті апеляцій. Такі процедури, як правило, застосовуються у фактичних спорах, а не для вирішення питань правильності рішень у багатьох спірних питаннях. Медіацію здійснює третя сторона, яку обирають сторони конфлікту. У результаті формується угода, в якій визначаються питання, що розглядаються під час медіації. Якщо платник податків не погоджується з оцінкою податкової бази чи запропонованими заходами угоди, вона може бути оскаржена у податковому суді країни.

Отже, у зарубіжній практиці широко використовується альтернативний спосіб вирішення податкових спорів, який відрізняється від практики в Україні. Цей метод передбачає позасудове вирішення конфлікту за допомогою медіатора як цілком і повністю незаангажованої третьої сторони, яка сприяє досягненню взаємовигідного консенсусу між сторонами. Такий підхід залучає неупереджених осіб чи структури для вирішення податкових спорів, і включає медіацію, погоджувальні процедури та раннє нейтральне оцінювання. Альтернативне вирішення конфлікту може відбуватися як до подання податкової декларації, так і після нього.

У різних країнах світу існують різноманітні методи альтернативного вирішення конфлікту, але вони мають спільну ознаку: платник податків може внести в декларацію дані, щодо яких заздалегідь узгоджено їх

законність та неприпустимість оскарження фіскальним органом. У США, наприклад, використовуються так звані «рулінги» (rulings), де платник податків може звернутися до Асоційованого головного радника з запитом про письмові роз'яснення питань, пов'язаних з поданням податкової декларації. У цьому документі інтерпретуються податкові норми та можливості їх застосування у конкретних умовах, а також надаються відомості щодо економічної діяльності особи загалом або окремих операцій.

Використання альтернативного вирішення конфлікту має численні переваги як для платників податків, так і для фіскальних органів та бізнес-структур. Для платників податків це означає зменшення витрат на вирішення конфлікту, швидше вирішення спору порівняно з судовим процесом та високу ймовірність досягнення консенсусу шляхом стимулюючих і консультативних процедур, що зменшує необхідність втручання третьої сторони. Для громадян і бізнесу це сприяє розвитку приватного сектору економіки, зокрема шляхом зменшення витрат на виконання угод та вирішення конфліктів і зниження транзакційних витрат.

Інституціональні переваги включають підвищену ефективність оподаткування завдяки доступу до правосуддя, широкий вибір методів вирішення конфлікту та підвищення рівня довіри до судової системи [142, с. 170].

У галузі альтернативного вирішення спорів (ADR) проведено вже чимало наукових досліджень [181; 179; 233; 266], які підкреслюють важливість розуміння того, що універсальної теорії вирішення конфліктів або єдиної системи, яка б підходила до всіх видів спорів, не існує. Сучасний підхід передбачає розроблення різноманітних процесів вирішення конфліктів для різних видів спорів, які виникають у ітеративних налаштуваннях.

Необхідність упровадження комплексної, багаторівневої системи, яка пропонує спеціальні інструменти для вирішення конфліктів, зумовлюється

вже існуючими внутрішніми системами правосуддя, створеними організаціями, такими як ООН, Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Червоний Хрест і НАФТА [178, с. 21; 180; 182]. Це особливо актуально в контексті міжнародних податкових спорів, де важливо мати ефективний підхід до запобігання та розгляду таких ситуацій.

Значущість існуючих внутрішніх заходів країн, таких як США, Південна Африка, Канада, Бельгія, Австралія, Сполучене Королівство та Нідерланди, спрямованих на підвищення ефективності інструментів для процедур оскарження, може слугувати важливим досвідом. Вивчення цього досвіду та поєднання його з наявними дослідженнями у галузі інструментів для внутрішніх спорів може допомогти розробити більш розширений та досконалий підхід.

Важливо взяти до уваги, що розроблення альтернативної системи вирішення спорів повинна спрямовуватися на уникнення бюрократії та створення всіх видів нових процедурних правил і затримок у ефективному вирішенні спорів за зазначеними термінами (як у Заході 14 BEPS та в Директиві ЄС). При цьому важливо прагнути до простоти, гнучкості і уникнення нечіткостей, наприклад, шляхом використання доступних процедур у конкретних обставинах та їх пов'язання з чіткими принципами (міжнародного) податкового права.

У науковій літературі, присвяченій сфері альтернативного вирішення спорів (ADR), доволі часто досліджується застосування медіації у країнах, де ця процедура активно використовується для розв'язання спорів у сфері матеріального податкового права [300]. Це передусім держави з багаторічним досвідом у впровадженні медіації у системі національного податкового права: Австралія, Бельгія, Мексика, Нідерланди, Нова Зеландія, Велика Британія та Сполучені Штати Америки. Саме приклад та емпіричний досвід практичної реалізації даного механізму у цих країнах

надають можливість вивчати різні аспекти застосування медіації і її вплив на вирішення податкових спорів.

Окрім досвіду вказаних країн, варто також звернути увагу на застосування елементів бразильської правової системи та місце медіативних механізмів у ній. На жаль, у Бразилії система медіації не застосовується для розв'язання спорів щодо федерального податкового законодавства. Однак учені переконані, що за наявності сприятливого законодавства медіація може бути ефективним інструментом для вирішення певних податкових спорів.

Часто у науковій літературі прийнято використовувати визначення Брауна і Маріотта при характеристиці механізму посередництва. Власне, медіація при цьому визначається як «процес, у якому сторони спору залучають допомогу неупередженого посередника, який не має повноважень приймати будь-які рішення за них, але який використовує певні процедури, методи та навички, які допоможуть їм вирішити їхні суперечки шляхом переговорів без судового розгляду» [176, с. 127]. Рівною мірою це стосується і податкового законодавства [265]. Але при цьому потрібно констатувати значну відмінність у визначенні медіації залежно від країни.

Так, у різних країнах прийнято власні визначення медіації, які певною мірою відрізняються від домінуючого у наукових колах загальноприйнятого визначення. Наприклад, визначення, що використовується Державною податковою та митною службою (HMRC) Сполученого Королівства, акцентує увагу на автономії сторін: «Сторони мають остаточний контроль за рішенням та умовами резолюції» [265]. Проте у бельгійському визначенні підкреслюється важливість досягнення згоди та зазначається пріоритетність спільної роботи над рішенням і спільно підтримувані угоди [134; 252].

Спостереження за використанням медіації у розв'язанні справ про стягнення в Бельгії та Сполучених Штатах свідчать про широкий обсяг

застосування цього методу в сфері податкового права [270, с. 99]. У Нідерландах, окрім податкових питань, медіація успішно використовується й у кримінальних справах, хоча не всюди цей метод вважається придатним для розгляду справ про податкове шахрайство.

Виглядає цілком логічним той факт, що при визначенні придатності для медіації в різних країнах існують відмінності у вимогах та критеріях. Нова Зеландія, наприклад, установлює обмеження за сумою спору, щоб визначити придатність для медіації, тоді як у Сполученому Королівстві розрізняють великі або складні справи та податкові спори, що виникають у відділі малих і середніх підприємств і фізичних осіб [265].

У Сполучених Штатах упроваджені різні процедури медіації, спрямовані на різні типи платників податків, враховуючи їхні особливості та обсяги податків. Наприклад, для великих компаній і міжнародних платників податків передбачено швидке врегулювання, тоді як для малих бізнесів і самозайнятих осіб є окремі підходи.

Важливо вказати, що в Мексиці медіація є дуже гнучкою процедурою, що охоплює широкий спектр справ від 2500 до 7 мільярдів MXN [227, с. 198-201]. Такий підхід свідчить про високий рівень адаптивності й ефективності медіаційних процедур у податковому вирішенні спорів у різних юрисдикціях.

Необхідним аспектом у контексті розроблення й імплементації механізмів медіації постає питання щодо особи медіатора – хто може виконувати його функції? Важливо вказати, що у питанні незалежності та неупередженості посередника в податковому законодавстві існує суттєва різниця між країнами. Всі вони враховують низку принципів, але на практиці є відмінності в їхній реалізації. Там, де податкові органи залучаються до посередництва, у більшості випадків посередником виступає податковий службовець, тобто внутрішній посередник. Цей аспект

медіації в податкових спорах часто стає об'єктом критики у літературі [316, с. 139-140].

Сполучене Королівство вирізняється серед інших, оскільки воно використовує як внутрішніх, так і зовнішніх посередників. Однак зовнішні посередники доступні лише для великих і складних справ, а не для дрібніших. Схожий підхід використовується в Сполучених Штатах Америки, де податкове управління пропонує можливість залучення зовнішнього посередника в командному посередництві. Наприклад, у Нідерландах також існує можливість використовувати зовнішніх посередників за умови сплати платником податків комісії [175, ст. 1724]. Однак на практиці цей підхід зрідка застосовується, імовірно, для уникнення конфлікту інтересів та забезпечення об'єктивності медіаційного процесу.

Для уникнення будь-якого конфлікту інтересів у всіх країнах вимагається, щоб внутрішній посередник представляв інший підрозділ, регіон чи групу і не був залучений до справи або подібного конфлікту. Зазначимо, що лише в Бельгії та Мексиці медіація здійснюється незалежним інститутом [169]. Наприклад, апеляційний відділ IRS у Сполучених Штатах, який також пропонує посередництво, є незалежним підрозділом IRS.

Таким чином, емпіричний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів у таких країнах, як Сполучене Королівство, Сполучені Штати Америки, Нідерланди, Бельгія, Мексика, свідчить про різноманітність підходів до того, наскільки незалежно від контролюючого (податкового) органу діє медіатор. Застосовуються як моделі, коли медіатор є повністю автономним суб'єктом, так і з залученням «внутрішнього» посередника, коли ним виступає податковий чиновник. При цьому тривалість та ефективність медіації в податкових спорах залежать від ретельного дотримання принципів незалежності, неупередженості та відсутності конфлікту інтересів у різних аспектах цього процесу.

3.1.2. Досвід застосування медіації при вирішенні внутрішніх податкових спорів

Бельгія є єдиною країною, яка включила посередництво у свій податковий кодекс, закріпивши це законом від 25 квітня 2007 року [316, с. 139-140]. Цей закон встановлює процедури податкового посередництва і визначає його роль у вирішенні податкових спорів. У Мексиці податкове посередництво було введено в Федеральний податковий кодекс у 2014 році під назвою «заключні угоди» [272, ст. 69С - 69F]. У цьому випадку Мексика вирішила не використовувати термін «податкове посередництво» в самому кодексі, а описати його основні елементи.

У більшості інших досліджуваних країн посередництво не визначене в податкових кодексах. Підстави для розгляду або використання податкового посередництва зазвичай містяться в адміністративних правилах. Наприклад, у Сполучених Штатах такі правила викладені у розділі 8.26 Посібника з внутрішніх доходів (IRM)[171] та Правилі податкового суду 124 [299]. А от у Нідерландах вирішили використати чинне законодавство для впровадження медіації в податкових спорах, тому окремих правил щодо посередництва в податковому законодавстві майже немає, щоб уникнути зайвого ускладнення податкового законодавства.

Медіація в податковому законодавстві переважної кількості країн користується позитивною репутацією. Цей процес означає, що медіатор допомагає сторонам у спілкуванні і не приймає рішення за них. Зберігається принцип автономії волі учасників конфлікту [270], оскільки резюмується, що сторони здатні самостійно знайти відповідне рішення. В Австралії це розглядається як перевага порівняно з судовою системою, де суддя може нав'язувати обов'язкові рішення [234]. Процес медіації залишає «остаточний» контроль над результатом учасникам конфлікту, уникнувши

передачі його третій стороні, такий як суддя чи арбітр, які мають повноваження приймати рішення.

Медіатор сприяє ідентифікації ключових питань, активно заохочує сторони до конструктивної комунікації та розробляє варіанти вирішення. Такий підхід особливо ефективний у внутрішньому праві, коли сторони опиняються в тупику. Медіатор допомагає учасникам знайти нові шляхи вирішення конфлікту. Важливо, щоб сторони розуміли аргументи опонента, включаючи погляди на практичні, релігійні, культурні або інші чутливі питання [182, с. 41].

У більшості країн медіація в податковому законодавстві є добровільною процедурою. Єдиним винятком є Мексика, де посередництво обов'язкове для податкових органів. Медіаторський підхід вирізняється від традиційного правового підходу, оскільки медіатор ігнорує закон при вирішенні конфлікту, а його завдання полягає в досягненні результату, що відповідає закону.

За словами Джона Клюеса, в Новій Зеландії протягом періоду 2010-2016 років було проведено понад 600 медіацій у справах податкового характеру [238, с. 109]. Більшість цих медіацій відбулися за останні два роки зазначеного періоду. Загалом результати останніх показали розв'язання 60% справ, тоді як у 40% випадків справи переходили до наступного етапу процесу розгляду спорів (SOP) [265].

У Австралії з 1 липня 2015 року по 30 червня 2016 року у системі вирішення податкових спорів було проведено 186 процедур ADR (альтернативного вирішення спорів). З цієї кількості 100 процедур були судовими або трибунальними, а 66 відбулися за сприяння Австралійської податкової служби (АТО). У разі внутрішнього сприяння 30 випадків повністю вирішено, 24 – частково вирішено і 12 залишалися невирішеними. Для підвищення обізнаності щодо цього внутрішнього сервісу АТО у 2015 році опублікувала інфографіку про внутрішнє фасилітаційне

обслуговування, що спричинило збільшення на 30% кількості звернень до служби ADR порівняно з попереднім роком [265].

У Сполученому Королівстві протягом 2015/16 років було зареєстровано 431 випадок, коли клієнти звернулися до альтернативного вирішення спорів (ADR), і загалом 262 випадки ADR було частково або повністю вирішено [292, с. 9]. У 2016 фінансовому році Служба внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки (IRS) повідомила про 68 посередницьких процедур після розгляду апеляцій у справах про нестягнення коштів і 14 – у справах про стягнення. Загалом протягом того ж року IRS повідомила про 306 квитанцій про ADR [303, с. 216], що становить менше піввідсотка від загальної кількості апеляцій, що надходять за рік.

У Нідерландах середня кількість медіацій на адміністративному етапі становила 50% у період 2005–2011 років, але з 2011 по 2016 це число скоротилося, становлячи приблизно 310 справ в цей період і 27 справ у 2017 році. Звернення до медіації на етапі податкових судів ще менше, ніж на стадії адміністративного оскарження. У Бельгії спостерігається найбільша кількість епізодів податкового посередництва на рік, як підтверджено останнім річним звітом Служби податкового посередництва. У 2015 році було близько двох з половиною тисяч випадків і не менше 72,5% справ, де відбувалася медіація, були закриті Службою податкового посередництва за взаємною згодою [236], а у Мексиці протягом останніх 4 років було проведено приблизно вісім тисяч медіацій.

3.1.3. Використання медіації при вирішенні міжнародних податкових спорів

Нині простежується глобальна тенденція до збільшення кількості міжнародних податкових спорів. Організація Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) вказує на те, що заходи, спрямовані на

протидію розмиванню бази та переміщенню прибутку (BEPS), можуть породити нові правила і тлумачення, спричиняючи високий ризик подвійного оподаткування. Це своєю чергою може призвести до збільшення числа податкових спорів на транскордонному рівні, що може вплинути на торгівлю, іноземні інвестиції та й загалом економічне зростання [284].

Щоб урегулювати цю ймовірну проблему, вкрай важливо вдосконалити існуючі процедури вирішення податкових конфліктів. Зокрема, слід звертати увагу на ефективні методи альтернативного вирішення спорів (ADR), такі як медіація та посередництво, а також узгоджувати визначення і вимоги до оподаткування між країнами з метою запобігання конфліктам. Прозорість і взаємодія між податковими адміністраціями різних країн також є важливим чинником успішного вирішення спорів.

Міжнародні конфлікти у сфері оподаткування можуть виникати у зв'язку з юридичним подвійним оподаткуванням, коли кілька юрисдикцій стягують податок з одного платника податків на той самий оподатковуваний прибуток. Також існує економічне подвійне оподаткування, коли різні юрисдикції оподатковують дохід, що може вважатися різним з точки зору юридичної, але однаковим з економічної точки зору (наприклад, у справах трансфертного ціноутворення). Податкові угоди призначені для уникнення юридичного та економічного подвійного оподаткування, але через відмінності у правових системах і тлумаченні угод цілком уникнути подвійного оподаткування не завжди можливо.

У разі коли платник податків стикається з подвійним оподаткуванням, він може спробувати захистити свої права в податкових або судових органах своєї країни проживання. Якщо цього недостатньо, він може звернутися до податкових або судових органів іншої договірної держави, де також має місце подвійне оподаткування.

Платники податків, що продовжують підпадати під загрозу подвійного оподаткування, можуть ініціювати зустріч з представниками обох країн для вирішення спору щодо права на оподаткування [281]. Основу цієї системи вирішення спорів можна знайти у відповідних статтях Типових конвенцій ОЕСР та ООН про оподаткування доходів і капіталу. Зазначено, що компетентні органи договірних держав повинні намагатися вирішити спір за взаємною згодою. За статистикою ОЕСР від 23 листопада 2015 року [151], навантаження на процедури взаємного узгодження збільшилося порівняно із звітним періодом 2006–2014 років, що вказує на актуальність проблеми міжнародних податкових спорів.

З 2006 року кількість нових і незавершених справ у міжнародних податкових конфліктах зросла більш ніж удвічі. На кінець 2014 року загальна кількість відкритих випадків становила 5423, а середній час для завершення справ MAP зріс за період з 2006 по 2014 рік у середньому приблизно на 1,7 місяця 2014 році [149]. Це свідчить про різке зростання міжнародних податкових конфліктів навіть при наявності процедур взаємного узгодження.

Щодо прийняття ширшого географічного представництва, яке включає всі країни Інклюзивної рамкової програми, статистика фіксує 6924 випадки як «початковий відлік» на початок 2018 року. Термін розгляду справ про MAP залишається стабільним і становить у середньому 23,5 місяці, хоча є помітна різниця між справами про трансфертне ціноутворення (33 місяці) і іншими типами спорів (14 місяців) [150].

Незважаючи на те, що процедури взаємного узгодження вважаються ефективними для боротьби з подвійним оподаткуванням, теоретичні дослідження містять критику останніх, вказуючи на їх неефективність. Найбільш вагомими аргументами є їх неостаточність, бо договірні держави не зобов'язані вирішувати спір взаємно, і неможливість деяких

компетентних органів відступати від рішень національних судів [245]. Це може обмежувати їхню дискреційну владу.

До того ж, самі платники податків мають обмежені можливості брати участь у процедурі взаємного узгодження, яка в основному є міждержавною [280, ст. 25]. Платнику податків дозволяється ініціювати таку процедуру [207, ком. к. ст. 25, с. 254], але він повинен прийняти чи відхилити результат, при цьому залишаючись підданим оподаткуванню, яке не відповідає конвенції.

Одним із способів досягнення згоди щодо спорів у сфері оподаткування з іноземним компонентом є проведення спільних міждержавних аудитів. Наприклад, деякі фахівці спільний міждержавний аудит розглядають як ефективний інструмент для запобігання виникненню податкових спорів на міждержавному рівні [225, с. 495-496; 251], особливо у порівнянні зі співпрацею між податковими адміністраціями. Фактично спільний аудит визначається як об'єднання двох чи більше країн для створення єдиної аудиторської групи, яка займається вивченням питань або операцій одного чи кількох пов'язаних платників податків (фізичних або юридичних осіб) з перехресною прикордонною діяльністю. Це може включати транскордонні операції, пов'язані дочірні компанії та спільний чи взаємодоповнюючий інтерес країн-учасниць. У межах спільного аудиту платник податків подає інформацію і проводить презентації перед командою, яка складається з представників компетентних органів кожної країни-учасниці.

Активация спільного аудиту може відбуватися для всіх дій з дотримання законодавства через процедуру компетентного органу, яка визначена у податкових угодах між податковими органами, та правову базу, що регулює межі співпраці між сторонами-учасницями.

Термін «спільний аудит», використовуваний у податкових справах, не є офіційним юридичним терміном, але на практиці відображає ідею тісної

співпраці між двома чи більше податковими адміністраціями. Щоб реалізувати такий аудит, країнам необхідно визначити правові межі для співпраці. Мережа двосторонніх і багатосторонніх податкових угод може служити основою для такої співпраці, надаючи різні рівні взаємодопомоги у цій сфері [283, с. 7-8].

Спільні аудити можуть ефективно вирішувати фактичні та юридичні розбіжності ще на ранній стадії, коли податкові адміністрації співпрацюють. Такий підхід дозволяє уникнути або розв'язати конфлікти на етапі їх виникнення. У сучасних умовах більшість країн визнає можливість проведення спільних аудитів у відносинах з іноземними податковими органами. Зважаючи на існуючі напрацювання ОЕСР та інших організацій, варто підкреслити, що правову підставу для цих аудитів можна знайти в двосторонніх податкових угодах [280, ст. 26], законодавстві ЄС [217] та у Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [308]. Зокрема, на переконання фахівців університету Гронінгена Ірени Бургерс та Діани Криклівайї, остання має великий потенціал для сприяння спільним аудитам [251], особливо на багатосторонньому рівні.

Проте деякі голландські експерти вказують на те, що міжнародно-правова база не цілком відповідає потребам спільних аудитів [225, с. 499], і рекомендують її коригування. Також обговорюється можливість проведення одночасних перевірок, якщо відсутня достатня правова база для спільних аудитів. Цей підхід дозволяє податковим органам різних держав узгоджувати обсяг і терміни перевірок [288, с. 351], хоча фактична реалізація перевірки залишається автономною згідно з національним законодавством відповідного податкового органу.

Водночас звіти відомих міжнародних організацій показують, що лише кілька країн мали досвід проведення спільних аудитів [46]. Зокрема, Хорватія може вважатися однією з ініціаторів у впровадженні та використанні спільних аудитів. У 2014 році Податкова адміністрація

Хорватії підписала угоду [147] з німецькою федеральною землею Баварія про запуск пілотного проєкту спільних податкових перевірок. Аналогічні угоди укладено між Нідерландами та двома федеральними землями Німеччини [225, с. 499]. Правовою базою для цих угод стала Директива ЄС про адміністративне співробітництво [33], яка і була внесена в національне податкове законодавство Хорватії.

Досвід пілотного проєкту був оцінений з особливою увагою задля отримання «повної картини» діяльності платників податків на внутрішньому ринку ЄС. Цей обмежений досвід підтверджує думку, що спільні аудити в адміністративній практиці Хорватії можуть стати більш важливими у майбутньому. Стратегічний документ, опублікований Податковою адміністрацією Хорватії на період 2016-2020 років [297, с. 5-8], засвідчує цю тенденцію, визначаючи важливість посилення процедур податкового аудиту та співпраці з податковими органами інших країн.

На думку Наташі Жунич Ковачевої, Степана Гаджо та Ірени Клеменчич, Хорватія сьогодні не має узгодженого підходу до вирішення міжнародних податкових спорів між платниками податків і податковою адміністрацією [275]. Проте важливо вказати, що немає незавершених міжнародних податкових спорів у національних судах Хорватії. Заходи, які впроваджуються в країні, в основному здійснюються під впливом глобальних тенденцій або європейських подій, таких як кооперативний комплаєнс та горизонтальний моніторинг [318, с. 84].

Кооперативний комплаєнс, відомий також як «розширені відносини» або «горизонтальний моніторинг» на міжнародному рівні, є стратегією розвитку відносин між платником податків та податковою службою. Ці відносини ґрунтуються на принципах довіри і співпраці, сприяючи встановленню високого рівня добровільної податкової дисципліни та взаємної довіри.

Податкова служба у багатьох випадках бере до уваги, що платники податків мають бажання дотримуватися податкового законодавства і хочуть мати впевненість у своїй податковій позиції. У цьому контексті Міндоходів підтримує платників податків у самоперевірці, надаючи можливість «самостійно виправляти помилки без штрафних санкцій». Платники можуть надавати «невимушену кваліфікаційну інформацію» відповідно до Кодексу практики аудиту доходів та інших заходів з дотримання податкового законодавства.

Механізм спільного комплаєнсу (CCF – Co-Operative Compliance Framework) встановлює взаємовигідні відносини між податковою службою та великими корпораціями. Це забезпечує повне виконання платником податків своїх податкових, митних та акцизних зобов'язань. З огляду на складність податкового законодавства та регулювання CCF спрямований на запобігання виникненню ненавмисних помилок [215].

Застосування кооперативного комплаєнсу у Хорватії відобразилося у новому указі, що набув чинності 2016 року [275]. Цей Указ спрямований на стимулювання добровільного виконання податкових зобов'язань і виступає інструментом запобігання податковим спорам. Проте він також установлює вимоги й обмеження щодо укладення угод між платниками податків та податковою адміністрацією, що може бути важким і витратним процесом. Це обмеження може вплинути на ефективність Указу, оскільки, з одного боку, забезпечує правову чіткість для податкової адміністрації, але, з іншого, – може обмежувати її дії та дискреційні повноваження. Ця проблема, пов'язана з деталізацією правил та обмеженням свободи дій податкової адміністрації, спостерігається не лише в Хорватії, а й у інших країнах, що застосовують кооперативний комплаєнс та горизонтальний моніторинг [282, с. 48, 98].

Підходи хорватських учених співпадають із думкою німецьких колег, які на форумі Організації Економічного Співробітництва у Європі

підкреслили ефективність створення відносин між платниками податків і податковими органами на основі взаємної довіри як інструменту запобігання податковим спорам [282, с. 48, 98]. На їхню думку, такий підхід може сприяти обговоренню і вирішенню важливих податкових питань на ранній стадії, запобігаючи виникненню конфліктів. Зокрема, Роман Сір та Анна-Лена Вілмс наголошують, що стимули добровільного дотримання можуть заохочувати платників податків надавати більше інформації, ніж вимагає закон, забезпечуючи їм юридичну визначеність [282, с. 48, 98].

Голландські фахівці своєю чергою зауважують, що голландська модель системи горизонтального моніторингу також демонструє складність у реалізації ідеї кооперативного комплаєнсу на практиці [170]. Емпіричне дослідження з 2017 року вказує на необхідність постійного розвитку концепції горизонтального моніторингу [231; 248]. Результати цього дослідження також вказують на те, що важко однозначно визначити ефективність інвестицій податкових адміністрацій у кооперативне дотримання, але практика горизонтального моніторингу в Нідерландах виглядає позитивно [320, с. 1213-1228; 232, с. 1325-1343; 239, с. 1024-1029], хоч і зазнає критики у літературі.

Міжнародні податкові спори виникають у випадках, коли дві або більше країни використовують свої податкові повноваження таким чином, що порушують двосторонній або багатосторонній договір про уникнення подвійного оподаткування (DTC), або аналогічний документ. Такі ситуації можуть виникнути навіть без порушення самого договору про уникнення подвійного оподаткування, якщо виникають розбіжності або невизначеність щодо правильного його застосування.

Чинні договори про уникнення подвійного оподаткування передбачають вирішення міжнародних спорів через процедуру, передбачену Договором про вирішення податкових спорів, пов'язаних з двосторонніми або багатосторонніми договорами про уникнення

подвійного оподаткування. У зв'язку ж із постійним зростанням кількості міжнародних податкових спорів, особливо в контексті транскордонних операцій компаній, важливо мати ефективні механізми їх вирішення. Це критично важливо для сприяння транскордонній торгівлі, податкової визначеності та усунення подвійного оподаткування для платників податків. З метою досягнення цих цілей деякі країни впровадили односторонні процедури, спрямовані на зменшення подвійного оподаткування. Наприклад, вони можуть використовувати односторонні коригування в зменшення податкових зобов'язань, коли коригується ціноутворення у межах трансфертного ціноутворення в іншій країні. Ці заходи можуть діяти як альтернатива або у поєднанні з міжнародними інструментами [167].

При визначенні динаміки розвитку податкових спорів фахівці часто вдаються до їх характеристики відповідно до моделі ескалації Glasl відомого австрійського економіста та конфліктолога Фрідріха Гласла [243]. Ця модель, яка загалом використовується для вирішення конфліктів, використовується для діагностики і визначення найбільш ефективної процедури вирішення конфлікту. Вона розділяється на три етапи, які можна пояснити наступним чином. На першому етапі учасники конфлікту здатні самостійно вирішити його. На другому етапі для вирішення конфлікту залучається третя сторона, яка допомагає у врегулюванні між сторонами. Нарешті третій етап передбачає для вирішення конфлікту винесення відповідного судового рішення від третьої сторони.

Подібна логіка розвитку податкового конфлікту та, відповідно, розроблення способів і методів його запобігання або вирішення простежується у розроблених міжнародними організаціями пропозиціях і типових моделях договорів. Наприклад, модель ОЕСР указує на можливість необов'язкового вирішення податкових спорів, таких як медіація й встановлення відповідних фактів [207, пар. 87 стор. 378]. Варто зазначити,

що встановлення фактів може використовуватися, коли питання є суто фактичним, і спір може бути переданий експерту для розроблення необхідних фактичних висновків.

Ці можливості вирішення спорів через медіацію та встановлення фактів описані у коментарях до статті 25 моделі ОЕСР 2017 року та у Посібнику ОЕСР щодо ефективних процедур взаємного узгодження [268, пар. 3.5; 207, ст. 377-378]. Деякі податкові угоди вже передбачають можливість використання необов'язкових процедур вирішення спорів, таких як медіація у межах MAP (метод вирішення податкових спорів через застосування процедури взаємного узгодження). Також важливо вказати, що Директива Ради ЄС 2017/1852 про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі (Директива ЄС про вирішення спорів) дає можливість призначати комісію з альтернативного вирішення спорів [207, пар. 41 ст. 25, стор. 572-573].

Ханс Моой зазначає, що у минулому в міжнародному податковому праві існувало кілька можливостей для необов'язкового вирішення спорів, наприклад, можливість призначення незалежного технічного дорадчого органу [173; 246, с. 737-744], який вважався більш ефективним чим Спільна комісія, що складалася з представників органів влади. У моделі ОЕСР 1963 року також була можливість створення необов'язкового дорадчого комітету [207], але це було вилучено на користь обов'язкового арбітражу в 2008 році [246, с. 737-744]. Таким чином, міжнародне податкове право вже надає можливість установлювати необов'язковий порядок вирішення спорів, визнаний ефективним для міжнародного врегулювання спорів.

Доцільно підкреслити надзвичайну актуальність висновків, сформульованих у спільному дослідженні під керівництвом Паскуаля Пістоне. Там подано всебічний погляд на медіацію і можливості її використання у конкретній міжнародній процедурі MAP з питань податкових угод. Безперечно, спори завжди мали три основні етапи

незалежно від історичного чи культурного контексту [271, с. 56]. При цьому у науковій літературі ведеться дискусія щодо доцільності додати до цього новий етап 0, який фокусується на запобіганні спорів, адже саме запобігання може стати найбільш ефективним способом подолання конфлікту інтересів між сторонами податкових відносин. Це створює багаторівневу систему, спрямовану на вдосконалення вирішення спорів у всіх можливих ситуаціях. Така система не пропонує єдиного рішення, але дає державам можливість обрати одну чи декілька процедур, які якнайкраще відповідають їхнім потребам, зберігаючи автономію вирішення спорів і вибору процедур.

На різних рівнях багаторівневої системи можуть застосовуватися різноманітні процедури вирішення спорів, такі як розширені угоди про ціну, програми угод перед поданням угод, розширені угоди щодо відповідності, рання нейтральна оцінка, міні-випробування, встановлення фактів і т. д. Кожна країна може інтерпретувати ці процедури і дотримуватися своїх правил, що створює ситуації, де одна процедура, така як податковий омбудсмен, може бути використана для процесу вирішення спорів в одній країні і взаємодіяти з процесом в іншій. Таким чином, третя сторона на етапі 2 може виступати як омбудсмен, медіатор, керівник справ, суддя попереднього розгляду, експерт і т. д. до того моменту, поки вона не приймає рішення від імені сторін спору, залишаючи контроль за результатом учасникам конфлікту. На третьому етапі цю роль може виконувати суддя, арбітр чи комісія обов'язкового мінісуду, коли сторони передають контроль за результатом тому, хто вирішує за їхнім рахунком. Це може нагадувати ситуації, де незалежний омбудсмен у деяких країнах має обов'язкові повноваження стосовно податкових органів, створюючи можливості для переходу між етапами 2 і 3.

У внутрішніх податкових спорах зазвичай взаємодіють дві сторони: платник податків і національні податкові органи. У міжнародних податкових спорах більше двох сторін, таких як платники податків та

податкові органи різних держав. Гнучка багаторівнева система вирішення спорів, на нашу думку, повинна адекватно враховувати позицію платника податків як потерпілої сторони, відмінної від системи додаткового розгляду (DR), яка розглядає конфлікт виключно між державами, як це має місце в діючій системі MAP.

Проте слід зауважити, що у діючій системі MAP та недавній Директиві ЄС права платників податків дуже обмежені, і хоча Директива передбачає процедурний підхід, вона не визнає прямого права участі.

Аналіз кожного рівня системи вимагає ретельного вивчення перед тим, як вона зможе функціонувати як процедура розгляду міжнародних податкових спорів. Дослідження етапів 0 і 1, ймовірно, вимагатиме глибоких досліджень. Наприклад, міжнародне дослідження, проведене компанією "Ernst & Young" у 20 різних країнах, вказує на те, що внутрішні процедури запобігання та вирішення спорів пов'язані з такими аспектами, як тип відносин між платниками податків та податковими органами, горизонтальний моніторинг, посилені відносини тощо [301]. У разі транскордонних спорів дослідження етапів 0 і 1 повинне містити аналіз не лише внутрішніх процедур, але й широкі перспективи на основі правових правил чи принципів.

Розгляд етапів 2 і 3 у разі транскордонних конфліктів повинен виходити за межі традиційних внутрішніх процедур і враховувати специфіку міжнародних процедур. З урахуванням численних досліджень, присвячених арбітражу в міжнародних податкових спорах, доцільно спрямовувати увагу на етап 2, а саме на медіацію [269]. Протягом останніх років медіація швидко впроваджується в багатьох національних системах податкового законодавства по всьому світу [294]. Хоча медіація часто пропонується як ефективний метод вирішення міжнародних податкових спорів, дослідження з цього питання є обмеженими.

Розглянемо динаміку розвитку податкового спору у Франції. Відповідно до податкової процедури у Франції оскарження нарахування податку або вимагання відшкодування податку передбачає певні кроки. Першим етапом є звернення до керівника відповідного податкового департаменту, який має юрисдикцію щодо конкретного податку, і це стосується навіть випадків, коли податок було нараховано на підставі декларації платника податків. Щорічно розглядається та вирішується майже 3 млн петицій, переважно з приводу податків на доходи фізичних осіб та місцевих податків. Підприємства також подають петиції, кількість яких становить від 50 до 56 000 щодо корпоративного податку та ПДВ відповідно.

Перш ніж звертатися до суду, необхідно подати петицію керівнику податкової служби з вказанням податку, який оскаржується, коротким викладенням фактів, проханням та аргументами, підписом платника податків чи уповноваженою особою, і додати копію відповідної вимоги Казначейства. Зазвичай претензію слід подати до 31 грудня другого року після оцінки, повідомлення про стягнення або платежу, існують обмеження на строк після податкової перевірки.

Важливо вказати, що подання претензії не звільняє платника податків від обов'язку сплати нарахованих податків та пені. Проте платник податків може вимагати призупинення виплати за умови надання гарантій, таких як іпотека чи застава на суму основної суми податків, і призупинення триває до винесення рішення суду щодо спору.

У вирішенні міжнародних податкових спорів виникає складність через відсутність міжнародного судового органу, який міг би координувати судову систему двох залучених держав. Таким чином, результати таких спорів мають вирішуватися виключно між самими державами. Суверенітет кожної держави унеможлиблює судове вирішення справи однією ізоляцією. У міжнародних податкових спорах беруть участь принаймні три сторони:

дві договірні держави та платник податків [180]. Наприклад, у справах про трансфертне ціноутворення між пов'язаними компаніями може бути залучено навіть більше сторін.

Як показує практика, процедура взаємного узгодження не гарантує вирішення спору, якщо в договорі не передбачено обов'язкового арбітражу, і багато держав не готові його прийняти. Необхідно зауважити, що взаємне узгодження, хоча і стосується платника податків, має характер процедури між двома державами, де платник податків не є стороною. Таким чином, формально при характеристиці цієї процедури найбільш доцільно говорити про суверенітет держав, проте варто також зауважити, що обов'язкові форми вирішення транскордонних спорів, зокрема обов'язковий арбітраж, є бажаними, але не як останній можливий засіб. Варто підкреслити, що ADR також варто розглядати, оскільки воно може стати ефективною альтернативою обов'язковому арбітражу, зберігаючи при цьому автономію всіх сторін спору, включаючи платника податків.

Говорячи про ADR, безумовно, потрібно окремо охарактеризувати рівень впливу медіаторних механізмів на вирішення податкових спорів. Медіація в сучасному світі широко використовується для вирішення конфліктів у різних сферах. Цей процес є ефективним інструментом, який дозволяє сторонам вирішувати свої розбіжності через переговори та узгодження, уникнувши при цьому судових справ. Узгодження досягається за допомогою нейтрального посередника, який сприяє діалогу та розвитку конструктивних рішень [176, с. 129]. Важливим принципом медіації є повага до автономії сторін, що дозволяє зберігати суверенітет держав та інших учасників конфлікту.

Медіація може бути особливо корисною в міжнародних податкових спорах, оскільки враховує особливості міжнародних відносин і дозволяє уникнути складних юридичних процедур. Дипломатичний підхід у міжнародному податковому праві відображається в гнучких правилах, які

залишають простір для переговорів та узгодження. Принцип торгу на основі інтересів, який визначає медіацію, дозволяє сторонам не обмежуватися лише юридичними питаннями, а акцентувати увагу на вирішенні справжніх інтересів. Використання медіації в міжнародних податкових спорах може сприяти покращенню ефективності та прозорості процесів, зберігаючи при цьому суверенітет держав та забезпечуючи рівноправний доступ до вирішення спорів.

У контексті міжнародного податкового права, яке характеризується різноманітністю і складністю процедур, важливо розглядати медіацію як засіб покращення існуючих систем. Обмежуючись розглядом конкретних аспектів, таких як стаття 25(1) і (2) Моделі ОЕСР, ми можемо досліджувати перспективи використання медіації як частини багаторівневого підходу до вирішення міжнародних податкових спорів.

Посібник ОЕСР з ефективних процедур взаємного узгодження (МЕМАР) розглядає можливість використання посередництва як інструменту для покращення процесу взаємного узгодження (МАР). У розділі 3.5 цього посібника вказано на потенційні переваги медіації, проте незважаючи на визнання цієї можливості у деяких податкових угодах на практиці медіація залишається мало використовуваною [249, с. 12]. Наприклад, ПДВ-форум ЄС виявив інтерес до медіації у сфері податку на додану вартість, але практичне застосування залишається низьким [164]. У 2014 році Форум провів дослідження можливостей медіації у сфері національного оподаткування, але відмінності між медіацією та омбудсменом вимагали подальшого вивчення. Таким чином, ініціативи щодо впровадження медіації у міжнародних спорах ПДВ були відкладені.

Це загальновідома проблема, оскільки питання медіації та інших альтернативних рішень у податковому законодавстві та інших галузях права видаються досить складними. Різноманітність форм медіації може призвести до непорозумінь, а відсутність єдиної точки зору на те, як слід

використовувати медіацію, ускладнює її практичне застосування. Розроблення чіткого визначення медіації та процесу її впровадження може сприяти збільшенню ефективності вирішення міжнародних податкових спорів.

У зв'язку неймовірним потенціалом та безспірним позитивним впливом медіації при вирішенні податкових спорів варто наголосити на декількох принципових моментах. По-перше, використання медіації у міжнародних податкових спорах може сприяти повазі до суверенітету держав і полегшити переговори між договірними сторонами у процедурі взаємного узгодження (MAP). Це може призвести до підвищення швидкості та якості вирішення транскордонних податкових спорів. По-друге, навіть у випадках, коли медіація не призводить до остаточного вирішення, вона може обмежити масштаб спору, точніше визначити конфлікт і виявити реальні переваги спору, економічні чи юридичні його аспекти.

По-третє, оскільки медіація є необов'язковою, це може бути способом залучення платників податків безпосередньо до процедури взаємного узгодження, створюючи можливість для багатостороннього посередництва [261, с. 227]. Посібник ОЕСР з ефективних процедур взаємного узгодження (MEMAP) вже рекомендує активну участь платників податків у таких процедурах, яка може підвищити ефективність процедури. Участь платників податків може включати презентації для обох компетентних органів ще до початку обговорень між державами.

Зазначимо, що важливою є прозорість у процедурі взаємного узгодження, співпраця між платниками податків та компетентними органами для уникнення невиправданих затримок у вирішенні справ. Участь платників податків у процедурах взаємного узгодження через медіацію може стати каталізатором ефективності та зменшити час на закриття справи. Важливо також, щоб платники податків мали право голосу в процедурі взаємного узгодження, визнаючи їхню роль як власників прав у

міжнародних податкових спорах, що може сприяти покращенню відносин і співпраці з платниками податків. На шляху до реалізації цієї мети варто звернути увагу на діяльність Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ), вплив Хартії ЄС про основні права [216]. Ці інструменти спрямовані на досягнення балансу між ефективністю імперативного міждержавного впливу на відносини оподаткування й урахування інтересів платників податків.

З огляду на зазначені вище моменти цілком логічно у процесі дослідження альтернативних способів вирішення податкових спорів проаналізувати також можливості покращення процедури взаємного узгодження (MAP) за допомогою посередництва. При цьому доцільно виокремлювати два можливі сценарії: а) застосування процедур узгодження між договірними державами; б) використання механізмів узгодження між договірними державами і платниками податків.

У багатьох транскордонних конфліктах медіація здобула популярність, особливо у сучасному тисячолітті. Міжнародні організації, такі як СОТ, ініціюють використання медіації перед арбітражем [313, ст. 357]. Наприклад, у 2014 році Міжнародна торгова палата (ІСС) прийняла Правила медіації, що свідчить про зростання популярності цього методу. Справедливість цієї думки підтверджується фактом розроблення Типових стандартів поведінки медіаторів у Сполучених Штатах [273]. Також в 2008 році Європейський парламент прийняв Директиву 2008/52/ЕС, що регулює аспекти медіації в транскордонних цивільних і комерційних справах.

Щодо податкових справ, хоча вони більш складні через участь двох держав і одного чи кількох платників податків, ми вважаємо, що правила медіації для інших транскордонних спорів можуть стати важливим джерелом натхнення для впровадження у сфері міжнародних податкових спорів. Наше дослідження спрямоване на те, щоб розглянути та визначити,

як медіація може бути успішно впроваджена для поліпшення вирішення міжнародних податкових конфліктів, особливо в контексті процедур MAP.

Завдяки комплексному підходу до впровадження процедур медіації у регулюванні способів подолання податкових конфліктів досягається можливість формування ефективного та дієвого інструментарію, спрямованого на досягнення законності при узгодженні інтересів сторін податкового спору. Національне податкове законодавство багатьох країн підтримує принцип законності як один з головних у своїй сфері. Це спрямовано на обмеження дискреційних повноважень податкових службовців. Наприклад, в Австралії, Новій Зеландії, Сполученому Королівстві та Сполучених Штатах певні податкові службовці мають широкі повноваження в управлінні податковими спорами. Деякі з них можуть вживати заходи, щоб не стягувати повну суму податку, враховуючи загальне управління податковою системою та принципами справедливості.

Наприклад, в Австралії це відоме як «правило хорошого управління», а в Сполучених Штатах апеляційні офіцери можуть будувати переговори на «небезпеці судового розгляду». Ці ширші повноваження можуть бути використані для ефективного проведення посередництва та вирішення спорів. У Нідерландах, хоча податкові службовці не мають таких дискреційних повноважень, медіація впроваджується як засіб вирішення податкових конфліктів.

Загальний принцип полягає в тому, що угоди, досягнуті під час податкового посередництва, мають таку ж силу та юридичну вагу, як і рішення суду. Це означає, що сторони мають обмежені можливості оскарження цих угод у судовому порядку, за винятком певних ситуацій, наприклад, примусових заходів [222, с. 453-454].

3.2. Інші види альтернативного вирішення податкових спорів

3.2.1. Застосування процедур взаємного узгодження

Безумовно, окрім медіації, особливості застосування якої у податкових відносинах було розглянуто у попередньому параграфі дослідження, використовуються на практиці й інші способи альтернативного вирішення податкових спорів. Так, у сфері вирішення конфліктів інтересів Австралії та Сполучених Штатів застосовується альтернативний метод, відомий як нейтральне оцінювання (Neutral evaluation). Цей метод включає участь спеціалізованої сторонньої особи, яку називають оператором, і якій відводиться ключова роль у рекомендації можливого розв'язання конфлікту перед судом. Оператор володіє особливими знаннями та глибоким розумінням правової бази, що дозволяє йому зробити обґрунтовані рекомендації.

Сторони спору мають можливість визначити, чи будуть вони враховувати рекомендації оператора і використовувати його послуги впродовж усього процесу вирішення конфлікту. Цей підхід дозволяє сторонам взяти участь у власному вирішенні спору, зберігаючи при цьому контроль і гнучкість у виборі шляху вперед.

Проте найбільш відомим механізмом все ж таки є саме процедура взаємного узгодження. Процедура взаємного узгодження (MAP) є ефективним інструментом для вирішення міжнародних податкових спорів, що виникають у зв'язку з діяльністю податкових адміністрацій однієї або обох договірних держав. У разі коли особа вважає, що оподаткування, застосоване або планується з боку держави (держав), не відповідає умовам податкової конвенції або податкового договору, MAP дозволяє компетентним органам договірних держав співпрацювати для вирішення конфлікту.

Рада Європейського Союзу прийняла Директиву (ЄС) 2017/1852 з метою підвищення ступеня визначеності у галузі оподаткування на єдиному

ринку[218]. Ця директива, наприклад, була імплементована в італійське законодавство за допомогою Законодавчого декрету № 49/2020, який був опублікований 10 червня 2020 року[177]. Зазначений закон встановлює механізми та процедури для ефективної реалізації положень директиви, сприяючи тим самим збільшенню прозорості та єдності в податковій сфері на внутрішньому ринку Європейського Союзу[167].

Процедура взаємного узгодження (MAP) згідно зі статтею 25 Модельної податкової конвенції Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР)[85] є механізмом, незалежним від звичайних засобів правового захисту, які доступні у національному законодавстві. Вона дозволяє компетентним органам договірних держав вирішувати розбіжності та труднощі, пов'язані з тлумаченням податкових норм.

Основною метою MAP є сприяння діалогу та співпраці між компетентними національними податковими органами. Зазвичай це відбувається за запитом платника податків, який вважає, що його податкове оподаткування порушує положення податкової конвенції або договору. Механізми MAP гарантують належне застосування та тлумачення податкових угод, а також недопущення оподаткування платників податків в жодній з договірних держав, яке не відповідає умовам угоди.

Стаття 25 Типової конвенції ОЕСР визначає завдання компетентних органів[85], щоб вони за допомогою процедури взаємного узгодження намагалися вирішити ситуації, де платники податків піддаються подвійному оподаткуванню. Ця процедура також може бути використана для вирішення тлумачення угод та проведення консультацій з метою усунення випадків подвійного оподаткування, які не врегульовані самими угодами. Паралельно із цим процедура може включати спілкування компетентних органів між собою та за потреби використовувати арбітражні процедури для забезпечення ефективності самої MAP.

У 2020 році Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) внесла зміни до структури процедури взаємного узгодження (МАР) з метою поліпшення ефективності та оперативності вирішення податкових спорів. Ці зміни спрямовані на зменшення ризиків невизначеності та ненавмисного подвійного оподаткування.

Проект BEPS (Багатобічний план дій щодо уникнення подвійного оподаткування) включає Захід 14, який стосується підвищення ефективності механізму вирішення спорів[166]. Цей захід встановлює мінімальний стандарт для вирішення спорів, пов'язаних з угодами про уникнення подвійного оподаткування. Мінімальний стандарт має на меті забезпечити виконання договірних зобов'язань, пов'язаних з процедурами взаємного узгодження, в повному обсязі та добросовісно, своєчасне вирішення справ стосовно таких процедур, а також запровадження адміністративних процесів для попередження та своєчасного вирішення подібних спорів. Також надається доступ платникам податків до процедур взаємного узгодження, якщо вони мають на це право.

Усі 137 членів BEPS Inclusive Framework прийняли зобов'язання впроваджувати мінімальний стандарт Захід 14 та піддавати оцінці його виконання за допомогою процесу експертної оцінки. Мінімальний стандарт охоплює різні аспекти, такі як запобігання спорам, наявність та доступ до процедури взаємного узгодження, вирішення справ, пов'язаних з процедурами взаємного узгодження, та імплементація угод про процедури взаємного узгодження на рівні національних законодавств.

Разом із введенням мінімального стандарту щодо вирішення спорів (Захід 14) члени BEPS Inclusive Framework також домовилися про проведення процесу експертної оцінки для оцінки впровадження цього стандарту та звітування про статистику процедури взаємного узгодження за новою структурою звітності. У листопаді 2020 року ОЕСР розпочала нові публічні консультації з питань, що стосуються Заходу 14. Організація

звертається до зацікавлених сторін, включаючи досвід та погляди на стан вирішення податкових спорів та пропозиції щодо його поліпшення. У консультаціях також розглядаються додаткові елементи для посилення мінімального стандарту Заходу 14 та системи статистичної звітності щодо процедур взаємного узгодження. Цей процес експертної оцінки та публічні консультації є частиною зусиль ОЕСР з поліпшення процедур взаємного узгодження та вирішення міжнародних податкових спорів[167].

3.2.2. Застосування податкового арбітражу

У міжнародному податковому праві використовується арбітраж, який базується на стандартах ОЕСР та ООН, а також регулюється Європейською арбітражною конвенцією та Директивою ЄС про вирішення спорів. Вивчаючи договір 2000 року між Німеччиною та Австрією, Ханс Моой вказує на одну «інституціоналізовану» форму арбітражу, в якій справи передаються до Суду ЄС [246, с. 737-744]. Здається, що ця форма арбітражу може зникнути, оскільки європейські країни зобов'язані були імплементувати Директиву ЄС про вирішення спорів з 30 червня 2019 року. Оскільки положення директиви щодо арбітражу відрізняються від модельних правил ОЕСР та ООН, ОЕСР робить зауваження і навіть формулює конкретні відступлення від процедур для європейських держав-членів у коментарях до статті 25 моделі ОЕСР [60]. Модель ООН поки що не була оновлена у цьому аспекті, але припускається, що порівняльне правило буде впроваджено з часом, як показано в розділі 67 Моделі ОЕСР.

Ханс Моой проводить порівняльний аналіз різних видів арбітражу в міжнародному податковому праві та різних правил, які регулюють цей процес. Він вказує на важливість дотримання процедурних норм, оскільки арбітражні рішення можуть бути оскаржені національними судами, якщо не дотримані умови належного процесу. Ханс Моой аналізує правила арбітражу, які застосовуються зараз згідно з моделлю ОЕСР, BEPS MLI та

Директивою ЄС із вирішення спорів. Він вказує на різні процедури, відмінності у призначенні арбітрів, часові розклади, правила конфіденційності та інші аспекти. Для ефективності арбітражу на практиці необхідно вирішити низку процедурних питань з органами влади. Ханс Моой вказує, що органи влади можуть вибирати між правилами за замовчуванням, BEPS MLI або Директивою ЄС. Проте він вважає, що це може не бути їхнім першочерговим вибором. Він також зазначає, що ОЕСР включила переглянуту версію зразка Меморандуму про взаєморозуміння до своєї Модельної конвенції 2017 року з конкретними рішеннями, такими як «бейсбольний арбітраж» та роль посадових осіб ОЕСР. Ханс Моой висловлює сумнів, що ці вибори будуть підходити для всіх органів влади і очікує заперечень від моделі ОЕСР. Він вбачає складність у правилах арбітражу, бо вони не завжди відповідають потребам усіх зацікавлених сторін, а також у важкодосяжному консенсусу щодо оптимальної процедури арбітражу [60].

Статті 25(5) моделі ОЕСР та 25(5) моделі ООН (альтернатива В) надають можливість передати справу до обов'язкового арбітражу, якщо компетентні органи не можуть врегулювати конфлікт [294]. У моделі ОЕСР платник податків може ініціювати такий процес, тоді як у моделі ООН це може робити лише одна з договірних держав. На практиці дуже мало податкових угод надають можливість арбітражу [319, с. 105], і навіть якщо це передбачено його використання є обмеженим.

Для вирішення зростаючої кількості транскордонних податкових спорів ОЕСР пропагує ефективне використання процедури взаємного узгодження та включення до мережі податкових угод за допомогою Заходу 14 BEPS[166]. Цей захід встановлює мінімальні стандарти для учасників Інклюзивної рамкової програми. З іншого боку, за Багатостороннім інструментом погодилися на арбітраж 30 юрисдикцій. Комісія ЄС визначила директиву Ради щодо механізмів вирішення спорів щодо подвійного

оподаткування в Європейському Союзі, і 23 травня 2017 року Європейська Рада схвалила цю нову систему. Фактично це означає розширення обсягу спорів до всіх типів справ MAP, а не тільки тих, що стосуються трансфертного ціноутворення, як це передбачено Арбітражною конвенцією ЄС.

Декілька країн, що розвиваються, висловлюють серйозні застереження стосовно обов'язкового арбітражу. На сьогодні практика арбітражу в міжнародних податкових спорах за участю цих країн залишається рідкісним явищем, і деякі країни ОЕСР та G20 ще не готові або сумніваються щодо прийняття зобов'язань щодо арбітражу [210]. Однією з причин є бажання поважати суверенітет держав. Таким чином, Організація Об'єднаних Націй наголошує, що необхідно детально вивчити та дослідити не лише арбітраж, але й альтернативні методи вирішення спорів (ADR).

Навіть при останніх заходах щодо розвитку процедури вирішення міждержавних податкових спорів ключовим стандартом все ж таки залишається обов'язковий арбітраж, що має значущий вплив на платників податків, що прагнуть справедливого врегулювання. Ця форма вирішення конфліктів забезпечує не лише визначеність у разі неврегульованості питань між державами-підписантами, а й встановлює жорсткий термін для вирішення справ, які інакше можуть залишитися без жорстких часових рамок згідно з процедурними стандартами MAP.

Уперше положення про арбітраж було додано до Типової конвенції ОЕСР у 2008 році, конкретно у статті 25(5). Його зміст передбачає, що у разі коли особа подає справу до компетентного органу договірної держави через процедуру MAP, але компетентні органи не можуть досягти згоди щодо вирішення протягом двох років, невирішені питання можуть бути передані до арбітражу за вимогою особи[280].

Важливо вказати, що обов'язковий арбітраж, запроваджений у статті 25(5) Модельної конвенції ОЕСР, відрізняється від «необов'язкового»

арбітражу, який існує в деяких угодах про податок на прибуток. У випадку факультативного арбітражу сторони вирішують, чи передавати спір на розгляд арбітражу для кожного конкретного випадку, що надає державам деяку свободу в цьому питанні. У відміну від цього обов'язковий арбітраж передбачає укладення угоди про арбітраж до виникнення фактичного спору та вимагає вирішення спору арбітражем у всіх випадках, де проблему не вдалося врегулювати. Поза моделлю ОЕСР обов'язковий арбітраж також застосовується у численних недавно укладених угодах про податок на прибуток [213, с. 35-36; 212, с. 36-37].

Спільно з зростанням числа угод про оподаткування на прибуток, що включають умови обов'язкового арбітражу, для платників податків виникає надія на поліпшення ситуації та забезпечення їм «впевненості» у вирішенні міжнародних податкових спорів [267, с. 9]. Відмова від обов'язкового арбітражу та вибір «факультативного» арбітражу дає кожній договірній державі можливість виключити справи, які вона вважає несприятливими для своїх інтересів, що може призвести до відмови платників податків від участі в процедурі вирішення спорів у межах процедур взаємного узгодження.

Але навіть обов'язковий арбітраж за моделлю ОЕСР не розв'язує всі проблеми, пов'язані з системою процедур взаємного узгодження (MAP) при вирішенні спорів. Взаємозв'язок між процедурами взаємного узгодження та арбітражем, який діє як розширення процесу процедур взаємного узгодження, може призвести до зниження ефективності арбітражу як засобу захисту прав платників податків. Згідно з Модельною конвенцією ОЕСР обов'язковий арбітраж починається тільки у разі, якщо «компетентні органи не можуть досягти згоди щодо вирішення цієї справи відповідно до параграфу 2 [процес MAP]» [278, с. 354]. Це означає, що платники податків, що звертаються до арбітражу, стикаються з тими самими перешкодами від держав, як і ті, які користуються процедурами взаємного узгодження,

оскільки договірні держави можуть відмовити в передачі питань до арбітражу до того, як виникне обов'язок згідно з процедурами взаємного узгодження докладати зусиль для вирішення спору.

Таким чином, навіть при наявності арбітражних положень, угоди, які покладають надію на те, що держави-підписанти можуть згодитися на арбітражний розгляд спору, можуть не мати практичного значення через необхідність обговорення умов кожної арбітражної угоди в кожному окремому випадку [278, с. 374-375].

Арбітраж у Типовій конвенції ОЕСР має особливість, що відрізняє його від загального розуміння арбітражу. Обов'язковий арбітраж може застосовуватися лише до невіршених чи несхвалених питань, які виникають у межах спорів у ширшому контексті процедур вирішення спорів (MAP) [278, с. 376]. Такий арбітраж згідно з Модельною конвенцією ОЕСР стає активним, якщо договірні держави не можуть вирішити питання протягом двох років після його подання у межах застосування процедур взаємного узгодження. У цьому контексті арбітраж виступає як запобіжний механізм для реалізації процедур взаємного узгодження, а не самостійний інструмент, доступний платникам податків.

Обмежена роль арбітражу у процесі вирішення податкових спорів, яку він відіграє за угодами про податок на прибуток та Типовою конвенцією ОЕСР, має важливі наслідки для платників податків. За такої моделі, де арбітри не приймають окремого рішення, а лише надають об'єктивну експертизу для подолання проблеми у межах процедури MAP, співпраця між MAP та арбітражем ймовірно буде рівною, а отримані результати відповідатимуть законам держав [253, с. 344]. Однак за цією моделлю арбітри можуть бути зобов'язані висловити думку з питання, яке базується на аргументації чи тлумаченні основного спору, з яким вони можуть не погоджуватися. Таким чином, арбітри можуть виявити потребу висловити

думку на питання, що стосується ширшого вирішення спору, з яким вони можуть не погоджуватися.

Включення арбітражу до процедури вирішення спорів у режимі застосування взаємного узгодження також викликає запитання про можливі наслідки арбітражного рішення. Згідно з Типовою конвенцією ОЕСР [278, с. 377] рішення арбітражу стосується «лише конкретних питань, переданих на арбітраж», що залишає договірним державам певний простір для самостійного узгодження різних аспектів ПДЧ після отримання висновку. Типовий коментар ОЕСР [278, с. 377] також надає альтернативні формулювання для держав, які виражають бажання дозволити компетентним органам відступити від арбітражного рішення, якщо вони можуть досягти іншої домовленості. Арбітражна конвенція ЄС [214] також взяла на себе подібний підхід. Можна уявити сценарій, де законопроект передбачає обов'язковість арбітражних рішень для компетентних органів та платників податків, за винятком усіх інших чинників. Однак також можливий варіант, де арбітражні рішення є лише консультативними для компетентних органів. Таким чином, модель ОЕСР та Арбітражна конвенція ЄС вибирають компромісну позицію між арбітражним рішенням, що виключає подальшу участь договірних держав, та рішенням, яке забезпечує остаточне й послідовне вирішення питання.

Окрім угод про оподаткування, платники податків у державах-членах Європейського союзу також можуть скористатися арбітражем за умов Арбітражної конвенції ЄС, яка була впроваджена у 1995 році. Згідно зі статтею 7 цієї конвенції, якщо компетентні органи двох держав-членів не досягнуть згоди протягом двох років після подачі скарги, вони повинні утворити консультативну комісію, яка надасть висновок щодо усунення подвійного оподаткування [214]. Після отримання висновку державам надається не більше шести місяців на те, щоб ухвалити рішення, яке

вирішить проблему подвійного оподаткування. Це може бути реалізація рекомендацій або досягнення згоди щодо розв'язання спору.

Хоча засіб впровадження обов'язкових результатів арбітражу схожий на те, що передбачено статтею 25(5) Модельної конвенції ОЕСР, Арбітражна конвенція ЄС має обмежений застосування. Вона стосується лише спорів щодо трансфертного ціноутворення та віднесення прибутку до постійного представництва резидента однієї договірної держави, що знаходиться в іншій[304]. Зазначимо, що ця область не охоплює багато випадків подвійного оподаткування.

Варто зауважити, що арбітраж у контексті вирішення податкових спорів можна диференціювати на два підвиди у площині міжнародно-правових відносин. По-перше, це арбітраж, застосований у випадках міждержавних податкових спорів. У цьому разі податковий арбітраж проводиться між країнами, коли вони ставлять за мету вирішення питань оподаткування доходів чи прибутку. Така форма податкового арбітражу відповідає потребам багатонаціональних організацій, які прагнуть установити фіскальний баланс між відрахуваннями та включеннями певних елементів до податкової бази, щоб уникнути подвійного оподаткування. Особливу увагу тут дійсно варто приділяти міждержавному податковому арбітражу, який доступний інвесторам за умовами угод про податок на прибуток та Європейської арбітражної конвенції [214].

По-друге, логічно виокремлювати податковий арбітраж між іноземними інвесторами та країнами-господарями[304]. У цій ситуації податковий арбітраж часто базується на позовах, що ґрунтуються на угодах, згідно з якими податкові заходи в певній юрисдикції можуть вважатися експропріацією або несправедливим обкладанням податками. Наприклад, численні успішні позови, пов'язані з оподаткуванням, були подані на підставі двосторонніх інвестиційних угод (ВІТ) [81]. У даному контексті

логічно проаналізувати такий механізм досягнення згоди між сторонами податкового спору, як спільні аудити.

На думку Наташі Жунич Ковачевої, Степана Гаджо та Ірени Клеменчич, колективні аудити виступають ефективним інструментом для уникнення конфліктів на міждержавному рівні, особливо у порівнянні із співпрацею податкових адміністрацій [275]. Спільний або колективний аудит можна описати як об'єднання двох чи більше країн для формування спільної аудиторської групи, яка вивчає питання чи операції одного чи кількох пов'язаних платників податків (юридичних та фізичних осіб) із перетином кордонів, включаючи транскордонні операції з участю пов'язаних дочірніх компаній, організованих у країнах-учасницях. Країни мають спільний або взаємодоповнюючий інтерес, а платник податків спільно представляє інформацію та проводить презентації перед представниками компетентних органів кожної країни. Колективний аудит може бути активований для всіх заходів з дотримання податкового законодавства через процедури компетентних органів, визначені у податкових угодах між податковими органами, та правову базу, що регулює співпрацю між сторонами.

Термін «колективний аудит» не є юридичним терміном, і в податковій практиці його використовують для вираження ідеї спільної роботи двох чи більше податкових адміністрацій [295, с. 7-9]. Якщо країни мають намір провести колективний аудит, вони повинні спочатку визначити правові рамки для співпраці, які можна знайти у двосторонніх і багатосторонніх податкових угодах, що передбачають різні рівні взаємодопомоги. Спільні перевірки відіграють ключову роль у вирішенні фактичних і юридичних розбіжностей на ранніх етапах, коли податкові адміністрації співпрацюють. Такий колективний аудит можна розглядати як ефективний інструмент для попередження або вирішення спорів на ранніх стадіях.

Наразі більшість країн дозволяє проведення спільних перевірок з іноземними податковими органами [317, с. 43]. Правова база для цього може визначатися у двосторонніх податкових угодах [280, ст. 26], законодавстві ЄС [217] та Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах [308]. Деякі автори вважають, що Конвенція про взаємодопомогу має великий потенціал для підтримки спільних податкових перевірок у багатосторонньому масштабі [251]. Однак окремі автори стверджують, що міжнародно-правова база повинна адаптуватися до потреб спільних аудитів.

Хоча існують можливості для спільних перевірок, звіт IFA свідчить, що лише кілька країн мають досвід у їх проведенні [241, с. 29]. Зокрема, Хорватія може служити прикладом попередника у цій сфері, проводячи пілотні проекти спільних податкових перевірок з Німеччиною та Нідерландами [240]. Оцінка цих проектів підкреслила важливість отримання повної інформації про діяльність платників податків на внутрішньому ринку ЄС. Податкова адміністрація Хорватії акцентує важливість зміцнення процедур податкового аудиту та співпраці з іншими країнами в своєму стратегічному документі на 2016–2020 [225, с. 495-497].

3.2.3. Податковий компроміс та податкова амністія

До альтернативних способів вирішення податкових спорів (ADR) також належить конструкція, яка отримала назву «податковий компроміс». Щодо цієї конструкції у наукових колах тривалий час точилась доволі жвава дискусія. Одні вважали це спробою запровадження новітніх механізмів, які мають цілком зрозумілу ціль – досягнення рішення, яке задовольнить і контролюючий орган, і платника податків. Інші вважали, що модель податкового компромісу, запроваджена в Україні, має деліктний характер та не відповідає букві та духу закону.

В'ячеслав Шарнопільський при дослідженні суті цієї конструкції цілком логічно пропонує визначити широкий та вузький підходи до

визначення податкового компромісу [21]. Законодавець визначає це як режим, коли платник податків та/або посадові особи можуть бути звільнені від юридичної відповідальності за заниження податкових зобов'язань, оплативши лише 5% від їхньої суми (Підрозділ 9² Податкового кодексу України) [101]. Сутність компромісу полягає у відсутності юридичної відповідальності для платника податків та можливості сплатити лише 5%, а решта йде до бюджету держави. Держава своєю чергою зобов'язується не застосовувати юридичну відповідальність до платників податків за ухилення від сплати. При досягненні такого компромісу посадові особи платника податків звільняються від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків та зборів.

Сама конструкція податкового компромісу, відображена в Податковому кодексі України, фактично є формою податкової амністії. Це підтверджується визначенням податкового компромісу як режиму звільнення від юридичної відповідальності, що повністю відображає сутність амністії як звільнення від юридичної відповідальності. Застосування податкового компромісу обмежене часовими рамками (до 01.04.2014 та з 17.01.2015 по 16.04.2015) та ризиком притягнення до кримінальної відповідальності за іншими статтями Кримінального кодексу України. Щодо ризиків кримінальної відповідальності, дії, передбачені ст. 212 КК України, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків при досягненні податкового компромісу. Проте застосування компромісу не виключає притягнення до відповідальності за інші злочини, визначені іншими статтями КК України. Ретроспективний аналіз практики підтверджує неможливість закриття кримінального провадження у зв'язку з досягненням податкового компромісу для злочинів, не передбачених ст. 212 КК України [66].

Явним критиком існуючої в Україні моделі податкового компромісу виступає Микола Кучерявенко. На його переконання, податкове

законодавство має базуватися на принципі єдиного підходу до всіх суб'єктів, охоплюючи як питання надання певних привілеїв, так і застосування негативних правових механізмів, зокрема документальних перевірок, що є неодмінною частиною обов'язкових заходів для платників податків. Учений зауважує, що існуюча модель вказує на спробу владного суб'єкта штучно розширити свої повноваження. На його переконання, законодавець передбачає обов'язковий характер суцільних перевірок великих платників податків, включаючи тих, хто не скористався податковим компромісом, навіть у випадках, коли порушень не було виявлено. При цьому Микола Кучерявенко наголошує, що процедура податкового компромісу несе певні ризики для платників податків, зокрема у тому разі якщо платник уже надав контролюючому органу уточнюючий розрахунок і опублікував свої тіньові фінанси, а угода не була досягнута, що може призвести до фінансових, адміністративних та кримінальних наслідків для платника податків [69, с. 44-48].

Важливо мати на увазі, що механізм податкового компромісу доволі широко використовується у світі. Особливо це стосується вирішення податкових спорів за участі великих корпоративних платників податків, наприклад, корпорації Google. У 2016 році Google урегулювала податковий спір з урядом Індонезії, і хоча конкретна сума компенсації не була вказана, це стало важливою подією [250]. У травні 2017 року компанія Google узгодила виплату компенсації у розмірі 490 мільйонів доларів США уряду Італії для вирішення податкового спору між ним та підконтрольною йому компанією Google Alphabet і податковими органами Італії. Цей результат став можливим після проведення перевірки, в ході якої було виявлено недоїмку у сплаті податків на суму 1,6 мільярда доларів США за період з 2009 по 2013 рр. Іншим прикладом урегулювання податкового спору з податковими органами Великої Британії є виплата компанією Google 185 мільйонів доларів США для вирішення конфлікту, пов'язаного із недоплатою податків за продажі у період з 2005 по 2015 рр. [311].

Схожий на податковий компроміс механізм запроваджено у Хорватії. Ця країна має систему податкового врегулювання з метою зменшення можливих невизначеностей, що можуть виникнути під час аудиту. Йдеться про укладення податкових угод. Податкова угода представляє собою узгодження між платником податків і податковою адміністрацією стосовно податкових зобов'язань. При цьому заборонено укладати угоди, які є незаконними або містять елементи, що підпадають під кримінальне законодавство [241, с. 29]. Платник податків приймає на себе податкові зобов'язання та відмовляється від права на використання засобів правового захисту, в той час як податкова адміністрація надає можливість зменшити суму податку для сплати.

Роман Сір і Анна-Лена Уілмс розглядають податкові розрахунки як ефективний механізм уникнення спорів. Вони порівнюють мирові угоди у різних частинах світу і вбачають, що підхід австралійського податкового законодавства є дієвою політикою врегулювання [293]. Австралійське податкове законодавство визначає більші дискреційні повноваження для адміністрації в цьому питанні. Податкові органи Австралії можуть вирішувати суперечливі питання після аналізу силових аргументів обох сторін, збитків і вигод від продовження конфлікту, а також його можливого впливу на майбутнє дотримання законодавства як для платника податків, так і для ширшого загалу. Цей підхід дозволяє досягати мирових угод на ранніх етапах аудиту, роблячи цей процес більш ефективним.

Важливою частиною податкових справ в Швейцарії є система добровільного розкриття інформації. Згідно з податковим законодавством цієї держави платникам податків пропонується програма добровільного розкриття незадекларованих активів та доходів, які підлягають оподаткуванню в цій країні. Ця програма також доступна для спадкоємців у разі спадкування. Якщо йдеться про добровільне розголошення у справах спадщини чи звичайне добровільне розголошення, в обох випадках не

передбачено кримінального переслідування чи санкцій [255, с. 308]. Таким чином, платник податків повинен сплатити належні податки та відсотки за прострочення лише за останні 10 років або останні три роки до смерті спадкодавця.

Щоб скористатися програмою добровільного розкриття інформації, потрібно подати заяву вперше за все життя платника податків і розглядати її як добровільну. Платник податків повинен розкрити всю актуальну інформацію за останні 10 років і співпрацювати з податковими органами. Спадкоємцям потрібно врегулювати лише останні три роки до смерті спадкодавця. Платник податків повинен прикладати зусиль для подолання загального податкового тягара і діяти на випередження у випадках фінансових труднощів.

Тривалість процедури залежить від кантону та складності конкретної справи. Зазначимо, що з 30 вересня 2018 року розкриття інформації про активи в країнах з автоматичним обміном інформації вже не розглядається як добровільне і не може бути використане у межах програми добровільного розкриття інформації [255, с. 308]. Проте добровільне розкриття інформації залишається можливим для активів, які не підпадають під автоматичний обмін інформацією.

Схожий на податковий компроміс або податкову амністію механізм існує в Індії, де податковий спір може бути вирішено спеціальною комісією. Головний консультант Національного інституту державних фінансів і політики (NIPFP) у Нью-Делі Д. П. Сенгупта звертає увагу на діяльність комісії з врегулювання, характеризуючи її як ефективний інструмент вирішення податкових спорів, проте вказує на можливість порівняння її із програмою податкової амністії [219]. Він зазначає, що навіть всередині уряду та серед судів існують сумніви стосовно точних повноважень та функціонування Комісії з врегулювання через численні зміни у законодавстві. Верховний Суд Індії порівнює комісію з врегулювання спору

з арбітражем[260], зазначаючи, що після подання платником податків заяви згідно з розділом 245 Закону про податок на прибуток Індії її не можна відкликати, а комісія з врегулювання приймає остаточне рішення, яке, в принципі, є неперспективним.

Комісія з врегулювання успішно вирішила понад 15 000 податкових спорів в Індії, включаючи 4778 податкових спорів за останні 11 років. У 2010–2011 роках сума врегульованого доходу склала 59,55 мільйонів індійських рупій. Цю комісію також використали один раз для вирішення міжнародного податкового спору з метою швидкого завершення судових процесів та уникнення множинних процедур в Індії, що є важливою перевагою цього інституту. Одна процедура охоплює різні типи податкових процедур за різні роки, такі як оцінка, штраф, переслідування, стягнення податків та інші. Голова, заступник голови та члени комісії призначаються центральним урядом. Д. П. Сенгупта зазначає, що довіра до членів Комісії з врегулювання є ключовим чинником успіху цього інституту [219].

3.2.4. Податковий омбудсмен

Варто зауважити, що на відміну від України в інших країнах світу при вирішенні податкових спорів може застосовуватися такий альтернативний спосіб вирішення, як інститут податкового омбудсмена. Катерина Перроу з цього приводу вказує [261], що омбудсмен в Греції є генеральним омбудсменом, незалежним органом влади, захищеним Конституцією Греції [63, ст. 103(9)]. Грецький омбудсмен може вирішувати спори, пов'язані з випадками неналежного управління та порушення прав громадян, таких як низька якість послуг, неадекватна інформація, поганий зв'язок та обслуговування тощо. При цьому завдання омбудсменів може варіюватися від країни до країни, і хоча більшість омбудсменів зазвичай не займається податковими спорами, деякі захищають права платників податків. Також існують адвокатські служби платників податків, які мають

схожі цілі. Це створює ускладнення при порівнянні різних інструментів у різних юрисдикціях.

Омбудсмен в Данії, як громадський наглядач, є незалежним органом, призначеним парламентом Данії. Омбудсмен приймає скарги на органи державної влади, включаючи податкові органи. Завданнями омбудсмена є розгляд неналежного управління, порушень чинного законодавства, несправедливих рішень та недотримання процедурних вимог.

Омбудсмен має компетенцію розглядати скарги, що стосуються всіх частин державного управління, за винятком судів. Скарги повинні бути подані не пізніше ніж через рік після подій, які викликали скаргу. Погодження омбудсмена може призупиняти дію скарги у випадках, коли скарга стосується рішення апеляційної комісії або коли рішення апеляційної комісії оскаржується в цивільних судах.

Після розгляду справи омбудсмен може висловити критику та рекомендувати зміни, але не має права приймати рішення самостійно. У зв'язку зі складністю податкового законодавства омбудсмен в Данії створив спеціальну податкову службу для посилення правового становища громадян у податкових питаннях [305].

3.2.5. Емпіричний досвід застосування альтернативних методів вирішення податкових спорів

До країн, що активно впроваджують альтернативні методи вирішення податкових спорів і вже мають певний емпіричний досвід їх застосування, належить Італія. У цій країні, якщо платник податків виявив порушення, яке ще не було перевірено податковими органами, він може самостійно його виправити, сплативши зменшені штрафи визначених розмірів. У таких випадках розмір зменшеної пені залежить від того, наскільки оперативно платник податків усунув порушення. При цьому варто звернути увагу на зміни у італійському законодавстві 2018 року. У жовтні 2018 року уряд

Італії прийняв Декрет-Закон № 119, який містив положення щодо врегулювання податкових претензій та незавершених судових процесів [221]. Системний аналіз дозволяє виокремити такі найважливіші положення цього декрету.

Однією з важливих ініціатив було врегулювання податкових претензій, викладених в актах податкової перевірки, виданих до 24 жовтня 2018 року. Це застосовувалося до різних видів податків, таких як податок на прибуток, корпоративний податок, податок на джерело доходу, ПДВ та інші. Згідно з цією ініціативою платники податків повинні були до 31 травня 2019 року сплатити належні податки та внески на соціальне страхування (або перший із 20 кварталних платежів) та подати відповідну податкову декларацію. Без штрафів та відсотків, за винятком деяких випадків, таких як власні ресурси ЄС, на які можуть нараховуватися відсотки за прострочену сплату [221].

Також були визначені обмеження, наприклад, платники податків не мали можливості обирати конкретні податкові вимоги для врегулювання, регулювання застосовувалося до всього акта податкової перевірки [221]. Податкові збитки не можуть бути використані для компенсації податкової бази, що впливає з аудиторських звітів. Згідно з положенням для податкових років, на які подаються звіти про податкові перевірки (до 2015 фінансового року), термін нарахування податку переносився на два роки.

В італійському законодавстві передбачено можливість вирішення справи шляхом укладення судової угоди, навіть коли справа перебуває на стадії судового розгляду. Відповідно до Законодавчого декрету № 156/2015 судова угода може бути укладена навіть на етапі судового рішення другого рівня [220]. Судова мирова угода, на противагу від мирової угоди, укладеної до початку судового процесу, може мати частковий характер, не обов'язково охоплюючи всю фінансову справу, і може бути зосереджена на конкретних аспектах судового розгляду. У випадках врегулювання під час судового

рішення першої інстанції штрафні санкції зменшуються до 40% від мінімального розміру (від виплачених сум), що відрізняється від попередньої системи, де зменшення становило 40% від стягнутих штрафних санкцій, і це було вище за мінімальний розмір. У випадках врегулювання на судовому рішенні другої інстанції штрафні санкції зменшуються до 50% мінімального розміру (від врегульованих сум).

Унікальною особливістю італійців є виокремлення та закріплення на законодавчому рівні низки випадків, коли альтернативні способи вирішення спорів мають пріоритет над традиційними. Так, запроваджено розширену обов'язкову процедуру медіації для випадків, коли сума податку не перевищує 50 000 євро. Ця процедура застосовується до актів нарахування різних податків, таких як податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, регіональний податок на виробничу діяльність, реєстраційний податок.

Отже, якщо оспорювана сума податку не перевищує 50 000 євро, платники податків повинні використовувати медіацію для вирішення спорів. Медіація може стосуватися різних питань, таких як акти оцінки, штрафи, повідомлення про сплату, відмови у відшкодуванні податків, скасування податкових пільг тощо. Ціна спору ґрунтується на вищій сумі податку, і в разі оскарження акта зі штрафними санкціями – на цих штрафах.

Платники податків повинні подати апеляцію та заяву про медіацію до компетентного органу у визначений термін. У разі відмови від медіації або її невдалого завершення платники повинні передати справу до суду першої інстанції, при цьому стягнення належних сум призупинено на період медіації. Якщо процедура медіації не вдається, сторона, яка програла в податковому процесі, повинна сплатити 50% витрат на провадження медіації, а також судові витрати.

Зовсім інша концепція щодо альтернативного вирішення податкових спорів застосовується в Індії. Якщо в Італії переважає підхід, спрямований

на мінімізацію кількості осіб, задіяних в процедурах альтернативного вирішення спорів, то у цій країні превалує концепція використання колективного суб'єкта.

Д. П. Сенгупта розглядає та аналізує орган для розширених рішень (AAR) в Індії як один із важливих форумів для альтернативного вирішення податкових спорів протягом багатьох років [235, с. 243]. Юрисдикція AAR спочатку обмежувалася розглядом питань, пов'язаних із операціями нерезидентів, але пізніше її сферу дії розширили. Процедура перед AAR має квазісудовий характер, є конфіденційною та включає дотримання низки формальностей.

Рішення, прийняте AAR, є обов'язковим для платника податків та податкового департаменту, доки факти залишаються незмінними. Платник податків може відкликати заяву протягом 30 днів з дня її подання. AAR виносить рішення стосовно операцій, які вже були здійснені або плануються [172]. Це забезпечує певність щодо податкових зобов'язань нерезидента до фактичного здійснення операції.

Процедура в AAR є конфіденційною, а вміст заявки не розкривається третім особам, що захищає комерційну таємницю. Рішення AAR не може бути оскаржено. Навіть якщо рішення не є обов'язковим, воно має значний авторитет та часто цитується судами та трибуналами. Однак затримка у призначенні Голови стала перешкодою для ефективного функціонування AAR, особливо у вирішенні справ, пов'язаних із міжнародним оподаткуванням.

Виняткову позицію щодо застосування альтернативних способів вирішення податкових спорів у середині країни займає Німеччина. У сфері податкових спорів, які стосуються лише національних (німецьких) випадків, на сьогодні інструменти альтернативного врегулювання конфліктів ще не мають значущого застосування. Зокрема, медіація в податкових справах розглядалася експертами, але не була впроваджена. Проте серед практиків

широко використовуються засоби, спрямовані на запобігання податкових спорів уже від самого початку (превентивне уникнення конфліктів).

У разі розгляду податкового спору податковим органам Німеччини заборонено укладати компроміси щодо питань права. Основний принцип законності оподаткування, закріплений у Конституції, визначається як обов'язок податкових органів строго застосовувати закон. Таким чином, мирові угоди з питань права не є прийнятними.

Якщо ж спір стосується фактів, а не правових питань, податкові органи можуть укладати мирові угоди, вирішуючи питання факту і встановлюючи факти, на яких ґрунтується оподаткування у конкретному випадку.

Такі домовленості з питань факту часто сприяють мирному вирішенню податкових спорів. Однак податкові службовці згоджуються на компроміс лише у разі коли можна чітко визначити, що угода стосується лише фактичних питань, а не правових. Це можливо у багатьох випадках, і такі угоди часто досягаються під час податкових перевірок і використовуються під час судових розглядів у податкових судах.

На відміну від Німеччини її сусід, Бельгія, займає зовсім іншу позицію щодо альтернативних способів вирішення податкових спорів. Так, у податкових органах цієї країни створено спеціальні служби, які діють як посередники між платниками податків і відповідальними за нарахування податків службами. З метою запобігання податковим спорам була створена Урядова комісія, а для надання допомоги платникам податків у вирішенні податкових конфліктів – Служба податкового узгодження.

Відповідно до Закону від 25 квітня 2007 року була утворена Служба податкового (фіскального) узгодження (TCS), яка виступає посередником між платниками податків і федеральними податковими органами. TCS працює з 2010 року і незважаючи на те, що вона є частиною податкових органів, вона цілком незалежна від інших служб і не має повноважень

видавати директиви іншим службам. Вона може відхилити запитання щодо мирного врегулювання [290]. TCS підтверджує отримання запитів, надісланих у письмовій формі (включаючи електронну пошту) або усно. Навіть якщо TCS не може відповісти на очікування платника податків, його звіт може бути корисним як додатковий документ під час судового розгляду.

Бельгія приєдналася до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, для запобігання BEPS у червні 2017 року, і процес ратифікації у площині адміністративної допомоги триває [274]. Підписавши MLI, Бельгія прийняла положення про арбітраж та віддає перевагу новій процедурі.

Традиційно Об'єднане Королівство вважається країною з найбільш усталеними правилами і нормами життя, включаючи систему оподаткування. Проте це уявлення змінюється з погляду на досягнення Великої Британії у впровадженні альтернативних методів вирішення податкових спорів. HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) історично не використовувала Альтернативні методи вирішення (ADR) у розв'язанні податкових спорів. Проте зараз HMRC опублікувала свій Лідерський стандарт у сфері податкових спорів (LSS), коментар до LSS та директиви щодо використання ADR для вирішення податкових конфліктів. У цьому контексті HMRC використовує термін «посередництво» замість «арбітражу», вважаючи, що арбітраж не є відповідним для сфери оподаткування.

Протягом 2011–2012 років HMRC запровадила два пілотні проекти ADR [168], спрямовані на різні профілі платників податків, для вивчення ситуацій, коли посередництво може бути ефективним засобом вирішення податкових спорів. Після публікації результатів цих пілотних проектів у липні та вересні 2013 року потенціал використання ADR в HMRC був розширений.

HMRC вважає за доцільне використання посередництва у низці випадків, таких як ситуації, коли робочі стосунки з платником податків розірвані, і посередництво може допомогти їх відновити. Також коли проблеми виглядають як «все або нічого», але існує можливість знайти альтернативний підхід через обговорення. Проте медіація може бути недоцільною, якщо справу ефективніше вирішити в судовому порядку для створення прецеденту.

Платникам податків пропонується звертатися до HMRC із запитанням про можливість використання ADR. HMRC надасть відповідь протягом 30 днів із рішенням щодо відповідності ADR для розв'язання конкретного спору [314]. Якщо ADR вважається придатним, HMRC надсилатиме меморандум про взаєморозуміння для заповнення, який описує процес та отримує згоду платника податків на участь в ADR. Якщо спір не може бути вирішений, платник податків може оскаржити рішення HMRC через незалежний суд або звернутися до перевірки в законному порядку [314].

У Нідерландах існує тривала традиція уникнення податкових спорів за допомогою відкритого діалогу з податковими органами. Згідно з «моделлю Польдера» [254, с. 267-269], яка визначається історією та культурою країни, нідерландські податкові органи надають перевагу вирішенню (або, точніше, запобіганню) податкових спорів. Більшість платників податків, як правило, погоджуються з цим підходом, оскільки він дозволяє уникнути внутрішньої невизначеності судового процесу і економить час та витрати.

У практиці більшість податкових спорів вирішується через діалог і ніколи не доходить до суду. Податкові органи Нідерландів відомі своєю схильністю до співпраці, і тому Нідерланди завжди були лідером у вивченні можливостей зменшення невизначеності в оподаткуванні. Податкові рішення в Нідерландах часто узгоджуються у формі мирових угод (*Vaststellingsovereenkomst*), як визначено в Цивільному кодексі Нідерландів

[224]. Це письмовий компроміс щодо тлумачення певних правових положень у контексті податкового обліку платника податків. Кожна мирова угода укладається для конкретного випадку.

У справах, які не охоплюються практикою винесення рішень, платники податків можуть шукати «мирову угоду» з податковим інспектором, щоб уникнути потенційних дебатів або припинити вже наявний податковий спір. Щодо міжнародних податкових спорів, то Нідерланди висловлюють готовність вирішувати їх у діалозі з компетентними органами інших держав через процедуру взаємного узгодження. Якщо це необхідно, такі спори можуть бути вирішені через обов'язковий арбітраж, яким податкові органи Нідерландів також часто воліють користуватися.

Поряд із країнами, які успішно впроваджують досвід механізми альтернативного вирішення податкових спорів, необхідно окреслити й досвід країн, які залишаються на традиційних позиціях. Наприклад, у 2011 році в Греції був вперше запроваджений арбітражний порядок для вирішення податкових спорів як альтернатива судовому зверненню [206]. Це передбачало створення нового незалежного органу – Органу податкових арбітрів. Але, на жаль, арбітражна процедура залишається перспективною майбутнього, оскільки її досі не було активовано.

У Польщі альтернативні методи вирішення податкових спорів, зокрема процедура взаємного узгодження (MAP) та медіація, не є широко використовуваними у сфері податкових відносин. Закон про податки не передбачає загальних положень щодо процедури взаємного узгодження, і MAP присутній лише в двосторонніх податкових угодах між країнами [315]. У польському законі про провадження в адміністративних судах визначено лише один конкретний альтернативний метод вирішення спорів – це медіація. Медіація може проводитися лише після подання апеляції до адміністративного суду, і вона може бути ініційована за проханням

скаржника або органу влади. Також можливо, що медіація розпочинається за ініціативою органу. Якщо медіація не призводить до узгодження, справа буде розглядатися стандартною процедурою судового засідання.

У польському адміністративному судочинстві медіація не є широко використовуваним механізмом. У порівнянні з кількістю апеляцій, поданих до воєводських адміністративних судів між 2004 і 2013 роками, процедури медіації складали від 0,4% до 0,1%. У 2014 році лише чотири справи були вирішені за допомогою медіації з десяти розпочатих процедур.

Навіть якщо альтернативне вирішення спорів не використовується широко в польських податкових справах, рішення є добре розвиненою частиною практики податкових органів. Платник податків може вимагати податкового рішення щодо поточного фактичного стану або майбутніх подій, і податкові органи повинні видати такі рішення протягом трьох місяців з дня отримання запиту.

У 2011 році в Португалії було впроваджено систему податкового арбітражу як засіб вирішення значної кількості податкових справ, які розглядаються в судах. Незважаючи на те, наскільки ефективною вона може бути, слід вказати, що ця система мала вражаючий успіх. З плином часу її все більше розглядають як перевагу у випадках, коли справа є відносно простою, і не варто чекати кілька років, щоб її вирішити.

Процедура податкового арбітражу була розроблена як альтернатива судовому позову та починається з подання платником податків заяви до Податкового арбітражного центру. Центр створює спеціальні арбітражні суди, де один арбітр вирішує справи на суму до 60 000 євро, а комісія з трьох арбітрів розглядає справи, що перевищують цю суму. Така комісія також створюється у разі вибору платником податків конкретного арбітра. Арбітражні суди вирішують справи виключно відповідно до закону, уникаючи суджень про справедливість.

Арбітраж може включати вирішення різноманітних справ. По-перше, це податкові спори, пов'язані із визнанням незаконності додаткових нарахувань (включаючи самостійне нарахування, утримання податку та авансові платежі, якщо це передує адміністративному позову). По-друге, це справи, спрямовані на визнання незаконності рішень, які встановлюють оподатковуваний прибуток, але не призводять безпосередньо до нарахування податків, рішень, що визначають оподатковувану базу, і рішень, які визначають вартість активів для оподаткування (за винятком тих, що виникають у результаті застосування непрямих методів оподаткування). Проте спори, пов'язані із митними зборами та непрямими податками, а також ті, вартість яких перевищує 10 мільйонів євро, виключаються із сфери податкового арбітражу.

Головною особливістю податкового арбітражу в Португалії є його висока оперативність, оскільки усі справи повинні бути вирішені протягом шести місяців. Цей чіткий термін дотримується і розглядається як ключовий фактор, що робить його привабливим вибором для платників податків, які бажають швидкого вирішення своїх справ (з можливістю продовження терміну у разі необхідності). Швидкість процесу підтримується тим, що арбітражні рішення, як правило, є остаточними, і апеляції допускаються лише у вкрай обмежених випадках. Загалом, рішення арбітражного суду є юридично значущим і прирівнюється до рішення центрального адміністративного суду для можливостей оскарження з рідкісними винятками, коли його можна оскаржити до Вищого адміністративного суду або Конституційного суду. При цьому в цій країні поряд із арбітражем існують інші механізми, спрямовані на запобігання конфліктам, такі як запити на обов'язкову інформацію, процедури попереднього розрахунку (обмежені для осіб, які вважаються «великими платниками податків») та угоди про цінову політику [262; 291; 205].

У Франції не існує розвинених альтернативних методів вирішення податкових спорів, є лише програми добровільного розкриття інформації. Ефективний метод вирішення спорів було скасовано у 2010 році, і тільки нещодавно розпочалася нова спроба покращити відносини між бізнесом і податковими органами. Фактично, у цій країні відсутні альтернативи традиційним процедурам вирішення податкових спорів. Проте платник податків має можливість у будь-який момент процедури, навіть коли справа перебуває на розгляді судів, укласти мирову угоду з податковими органами для припинення спору. Під час таких угод сторони зазвичай домовляються про базу оподаткування, а влада може надати звільнення від штрафних санкцій. Раніше французькі податкові органи виступали проти угод, коли мова йшла про кримінальні справи або якщо платник податків намагався шахрайським чином затягнути процедуру. Проте законодавчі зміни означають, що тепер ця практика не є нормою. Останнім часом спостерігається тенденція податкових органів «роздувати» суму штрафів у повідомленнях про коригування, що надсилаються платникам податків, щоб мати можливість переговорів при врегулюванні.

При характеристиці емпіричного досвіду застосування альтернативних методів вирішення податкових спорів у Швейцарії слід говорити передусім про договори про уникнення подвійного оподаткування, які укладає Швейцарія. Зазвичай вони передбачають процедуру взаємного узгодження. Ця процедура є мінімальним стандартом згідно з Багатосторонньою конвенцією про застосування заходів, пов'язаних із угодами про оподаткування, для запобігання розмиванню бази та переміщенню прибутку (MLI), підписаною Швейцарією 7 червня 2017 року [274]. Ця процедура може бути використана для усунення подвійного оподаткування, що виникло внаслідок порушення угоди.

Попередні домовленості про ціноутворення є специфічним видом процедури взаємного узгодження у сфері трансфертного ціноутворення.

Аналогічна конструкція застосовується і в українському законодавстві [101, ст. 39]. Важливо вказати, що у Швейцарії цей тип процедури не залежить від її національного законодавства, і тому строки, встановлені національним законодавством, не впливають на процедуру взаємного узгодження, і навпаки. Наприклад, терміни для оскарження рішення про нарахування податку не впливають на процедуру взаємного узгодження.

За законодавством України попереднє узгодження ціни також застосовується у межах реалізації механізму трансфертного ціноутворення, але закріплюється переважно національним законодавством. Великі платники податків можуть звертатися до центрального органу виконавчої влади, що впроваджує державну податкову політику, із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях.

Процедура попереднього узгодження ціноутворення в Україні включає угоду між великим платником податків та зазначеним центральним органом, де визначаються критерії відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» на підставі обмеженого строкового договору. Попереднє узгодження ціноутворення може охоплювати види товарів, методи визначення умов операцій, джерела інформації, строки та відхилення від економічних умов. Інші умови визначаються згодою сторін. Після узгодження укладається односторонній договір між великим платником податків та центральним органом виконавчої влади. Якщо до процедури залучено іноземний податковий орган, договір має двосторонній характер відповідно до міжнародних договорів. Порядок узгодження та умови договорів регулюються Кабінетом Міністрів України, включаючи процедури та документацію.

Коли умови узгодженого договору дотримуються, контролюючі органи не можуть застосовувати податкові зобов'язання, штрафи чи пені до операцій, що підпадають під договір. У разі невиконання умов договору платник податків втрачає його чинність, і контролюючі органи можуть

застосовувати відповідні санкції до операцій, які не відповідають принципу «вितягнутої руки».

За українським законодавством договір, укладений внаслідок попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях, набирає чинності з визначеного контролюючим органом та великим платником податку моменту. При цьому за взаємною згодою сторін чинність договору, укладеного у результаті попереднього узгодження ціноутворення, може охоплювати весь звітний період, коли був укладений такий договір, або навіть попередні звітні періоди.

За умови, що великий платник податків дотримується умов угоди і не змінює узгоджені критерії відповідності умовам контрольованих операцій, предмета договору, час дії договору може бути продовжений за згодою сторін. Законодавець передбачив гарантії стабільності умов договору, укладеного внаслідок попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях. Так, умови договору залишаються незмінними при змінах податкового законодавства, що стосуються відносин, що виникають при укладенні такого договору, внесенні змін, припиненні його дії або втраті платником податків статусу великого платника податків. При внесенні ж до податкового законодавства змін, що впливають на діяльність великого платника податків чи на критерії відповідності умовам контрольованих операцій принципу «вितягнутої руки», сторони можуть внести відповідні зміни до тексту договору. Проте при недосягненні згоди з пропонуваними змінами однієї зі сторін чинність договору припиняється[101].

У випадках трансфертного ціноутворення в Швейцарії згідно з різними умовами угоди про уникнення подвійного оподаткування також можуть передбачати арбітраж, якщо платник податків вимагає його відкриття. Крім того, Багатостороння конвенція про застосування заходів, пов'язаних із угодами про оподаткування (MLI) [308], передбачає більш

детальні положення про арбітраж до існуючих договорів між Швейцарією та іншими країнами, які також прийняли ці положення.

Висновки до розділу 3

У ході дослідження питань, окреслених тематикою даного розділу дисертаційного дослідження, було зроблено такі висновки й узагальнення.

1. У світовій практиці широке застосування отримав альтернативний метод вирішення податкових спорів, що відрізняється від практики в Україні. Він передбачає позасудове врегулювання конфлікту за допомогою медіатора як цілком незалежної третьої сторони, спрямованої на досягнення взаємовигідного консенсусу між сторонами. Йому властиве залучення об'єктивних осіб чи структур для вирішення податкових спорів і використання медіації, процедур погодження та раннього нейтрального оцінювання. Альтернативне врегулювання конфлікту може мати місце як до подання податкової декларації, так і після неї.

2. Вивчено досвід залучення незалежного посередника, медіатора для організації діалогу та досягнення консенсусу при розв'язанні податкових конфліктів у США, Канаді та країнах Європейського континенту. Цей альтернативний метод застосовується, коли держава та платник податків не можуть вирішити конфлікт самостійно. У США існує постапеляційна медіація, що допомагає сторонам конфлікту визначити спірні аспекти й знайти можливі шляхи виходу з кризової ситуації. Аналогічна конструкція існує в законодавстві Нідерландів, де досягнення згоди між сторонами податкового спору реалізується через незалежну медіацію. У Канаді широко використовується медіація під час апеляційного оскарження платником податків у межах процесу медіації для апеляційних справ. Це адміністративний процес, що ініціюється платником податків поданням заявки на медіацію в департаменті апеляцій. Такі процедури, як правило, застосовуються у фактичних спорах, а не для

вирішення питань правильності рішень у багатьох спірних питаннях. Медіацію проводить третя сторона, яку обирають сторони конфлікту. У результаті укладається угода, в якій визначаються питання, що розглядалися під час медіації. Однак якщо платник податків не погоджується з оцінкою податкової бази чи запропонованими заходами угоди, вона може бути оскаржена у податковому суді країни.

3. Використання альтернативного вирішення конфлікту (медіації) має численні переваги як для платників податків, так і для фіскальних органів та бізнесових структур. Для платників податків це означає зниження витрат на вирішення конфлікту, швидше вирішення спору порівняно з судовим процесом та високу ймовірність досягнення консенсусу через стимулювальні та консультативні процедури. Для громадян і бізнесу – сприяє розвитку приватного сектору економіки, зокрема шляхом зменшення витрат на виконання угод та вирішення конфліктів, а також зниження транзакційних витрат.

4. У разі застосування механізму медіації медіатор відіграє ключову роль у вирішенні конфліктів, сприяючи ідентифікації ключових питань та активно заохочуючи сторони до конструктивної комунікації. Особливо ефективний цей підхід у вирішенні податкових спорів, що мають внутрішній характер, коли учасники спору опиняються у ситуації відсутності рішення, що влаштувало би обидві сторони. Медіатор допомагає учасникам знайти нові шляхи вирішення конфлікту, сприяє їх розробленню. Важливо, щоб сторони розуміли аргументи опонента, зокрема і погляди на практичні, релігійні, культурні або інші чутливі питання.

5. Сучасний період національного та наднаціонального регулювання способів вирішення податкових спорів характеризується глобальною тенденцією збільшення кількості міжнародних податкових спорів. Організація Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР) вказує на те, що заходи, спрямовані на протидію розмиванню бази та

переміщенню прибутку (BEPS), можуть породити нові правила та тлумачення, спричиняючи високий ризик подвійного оподаткування. Це підвищення ризику може призвести до розширення обсягу податкових спорів на транскордонному рівні, що вплине на торгівлю, іноземні інвестиції та економічне зростання. Необхідно у межах надмірного зростання міжнародних податкових спорів працювати над вдосконаленням існуючих процедур вирішення податкових конфліктів. Зокрема, слід звертати увагу на ефективні методи альтернативного вирішення спорів (ADR), такі як медіація та посередництво, а також узгоджувати визначення і вимоги до оподаткування між країнами з метою запобігання конфліктам. Прозорість і взаємодія між податковими адміністраціями різних країн також є важливим елементом для успішного вирішення спорів.

6. Платники податків, що продовжують підпадати під загрозу подвійного оподаткування, можуть ініціювати зустріч з представниками обох країн для вирішення спору щодо правил оподаткування. Підґрунтя цієї системи вирішення спорів є у відповідних статтях Типових конвенцій ОЕСР та ООН про оподаткування доходів і капіталу. Компетентні органи договірних держав повинні намагатися вирішити спір за взаємною згодою. За статистикою ОЕСР від 23 листопада 2015 року, навантаження на процедури взаємної згоди збільшилося порівняно із звітним періодом 2006–2014 років, що вказує на актуальність проблеми міжнародних податкових спорів.

7. Спільні міждержавні аудити виступають одним із способів досягнення згоди щодо спорів у сфері оподаткування з іноземним компонентом. Цей метод виступає ефективнішим інструментом для запобігання виникненню податкових спорів на міждержавному рівні, чим, наприклад, співпраця між податковими адміністраціями. Спільний аудит визначається як об'єднання двох чи більше країн для створення єдиної аудиторської групи, яка займається вивченням питань або операцій одного чи кількох пов'язаних платників податків (фізичних або юридичних осіб) з

перехресною прикордонною діяльністю. Це може включати транскордонні операції, пов'язані дочірні компанії та спільний чи взаємодоповнюючий інтерес країн-учасниць. У межах спільного аудиту платник податків надає інформацію і проводить презентації перед командою, яка складається з представників компетентних органів кожної країни-учасниці.

8. Визначено сферу застосування спільних аудитів, які можуть ефективно вирішувати фактичні та юридичні розбіжності ще на ранній стадії, коли податкові адміністрації співпрацюють. Цей підхід дозволяє унеможливити або вирішити конфлікти на етапі їх виникнення. Сьогодні більшість країн визнає можливість проведення спільних аудитів у відносинах з іноземними податковими органами, а зважаючи на наявні напрацювання ОЕСР та інших міжнародних організацій, правову підставу для цих аудитів можна знайти у двосторонніх податкових угодах, законодавстві ЄС та у Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Остання має значний потенціал для сприяння спільним аудитам, особливо на багатосторонньому рівні, проте зараз міжнародно-правова база не цілком відповідає потребам спільних аудитів, тож нагальною є потреба її коригування. Доцільним за цих обставин є проведення одночасних перевірок, якщо відсутня достатня правова основа для спільних аудитів, що дасть змогу податковим органам різних держав узгоджувати обсяг і терміни перевірок, хоча фактична реалізація перевірки залишається автономною згідно з національним законодавством відповідного податкового органу.

9. Серед альтернативних способів вирішення податкових спорів варто виокремити кооперативний комплаєнс, відомий як «розширені відносини» або «горизонтальний моніторинг» на міжнародному рівні, що є стратегією розвитку відносин між платником податків та податковою службою. Взаємовідносини ґрунтуються на принципах довіри і співпраці, сприяючи встановленню високого рівня добровільної податкової дисципліни та взаємної впевненості. Механізм спільного комплаєнсу (CCF

– Co-Operative Compliance Framework) регулює відносини між податковою службою та великими корпораціями, сприяючи повному виконанню платниками податків своїх податкових, митних та акцизних зобов'язань. З огляду на складність податкового законодавства та регулювання, CCF спрямований на уникнення ненавмисних помилок у ході діяльності відповідних суб'єктів.

10. Процедура взаємного узгодження застосовується для розв'язання спірних ситуацій у сфері оподаткування міжнародного масштабу. Вирішення міжнародних податкових спорів ускладнюється відсутністю міжнародного судового органу для координації судової системи залучених держав. Результати таких спорів залежать виключно від угоди між самими державами, оскільки суверенітет кожної держави унеможливорює ізольоване однобічне судове вирішення справи. У міжнародних податкових спорах можуть брати участь принаймні три сторони: дві договірні держави та платник податків. Практика показує, що процедура взаємної згоди не завжди гарантує вирішення спору, особливо якщо договір не передбачає обов'язкового арбітражу, а багато держав не готові його прийняти. Важливо враховувати, що взаємне узгодження, хоча стосується платника податків, є процедурою між двома державами, де платник податків не є стороною. Таким чином, при характеристиці цієї процедури слід враховувати суверенітет держав. Обов'язковий арбітраж бажаний, але не є останнім засобом вирішення транскордонних спорів, і варто розглядати альтернативні методи альтернативного вирішення спорів (ADR), такі як медіація, як ефективні альтернативи, зберігаючи автономію всіх сторін спору, включаючи платника податків.

11. Медіація є особливо корисною у міжнародних податкових спорах, здатною враховувати унікальні аспекти міжнародних відносин та уникати складних юридичних процедур. Дипломатичний підхід у міжнародному податковому праві проявляється у гнучких правилах, що відкривають простір для переговорів і узгодження. Принцип торгу на

основі інтересів, властивий медіації, дозволяє сторонам не обмежуватися лише юридичними аспектами, а акцентувати увагу на узгодженні реальних інтересів. Застосування медіації у міжнародних податкових спорах може сприяти покращенню ефективності та прозорості процесів, не порушуючи при цьому суверенітет держав і забезпечуючи рівноправний доступ до вирішення спорів.

12. У вирішенні міжнародних податкових спорів за допомогою медіації варто визначити кілька визначальних аспектів. По-перше, медіація може сприяти повазі до суверенітету держав і полегшити переговори між ними у процедурі взаємного узгодження (MAP), що може призвести до швидшого й якісного вирішення транскордонних податкових спорів. По-друге, навіть якщо медіація не призводить до остаточного вирішення, вона може обмежити масштаб спору та визначити його конфліктні аспекти, виявляючи реальні переваги спору, зокрема економічні чи юридичні аспекти. По-третє, оскільки медіація є необов'язковою, вона може залучити платників податків безпосередньо до процедури взаємної згоди, надаючи можливість для багатостороннього посередництва. Участь платників податків у процедурах взаємної згоди може покращити ефективність процедури, включаючи бачення ситуації платників для обох компетентних органів ще до початку обговорень між державами.

13. Комплексний підхід до впровадження медіації в регулюванні податкових конфліктів сприяє створенню ефективного інструментарію для вирішення податкових спорів та досягнення законності узгодження інтересів сторін. Принцип законності, як один із ключових у багатьох країнах, обмежує дискреційні повноваження податкових службовців. На емпіричному досвіді Австралії, Нової Зеландії, Сполученого Королівства та Сполучених Штатах встановлено, що деякі податкові службовці мають широкі повноваження в управлінні податковими спорами, враховуючи загальне керівництво податковою системою та принципами справедливості. Угоди, досягнуті через податкове посередництво, наділені

такою ж юридичною силою, як і рішення суду, що обмежує можливість оскарження цих угод у судовому порядку. Сторони мають обмежені можливості оскарження угод, крім випадків, коли застосовуються примусові заходи.

14. У компаративному аспекті поряд із медіацією розглянуто такий метод альтернативного вирішення податкових спорів, як нейтральне оцінювання (Neutral evaluation), що використовується в Австралії та Сполучених Штатах Америки для вирішення конфліктів інтересів учасників податкових відносин. Цей метод включає участь спеціалізованої сторонньої особи, яку називають оператором, і яка грає визначальну роль у рекомендації можливого розв'язання конфлікту перед судом. Оператор володіє спеціальними знаннями і глибоким розумінням правової бази, що дозволяє йому робити обґрунтовані рекомендації. Сторони спору мають можливість визначити, чи будуть вони враховувати рекомендації оператора і використовувати його послуги впродовж усього процесу вирішення конфлікту. Цей підхід дозволяє сторонам брати участь у вирішенні спору, зберігаючи контроль і гнучкість у виборі подальшого шляху.

15. Динаміка адаптації до поточних соціально-економічних умов механізмів здійснення взаємного узгодження багато у чому зумовлена тенденціями щодо запобігання розмиванню податкової бази. У 2020 році Організація економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) внесла зміни до структури процедури взаємного узгодження (MAP) з метою покращення ефективності та оперативності вирішення податкових спорів. Ці зміни спрямовані на зменшення ризиків невизначеності та уникнення ненавмисного подвійного оподаткування. Проєкт BEPS (Багатосторонній план дій щодо уникнення подвійного оподаткування), який включає впровадження мінімального стандарту виконання Кроку (Дії) 14, спрямований на підвищення ефективності механізму вирішення спорів. Цей захід встановлює мінімальний стандарт для вирішення спорів,

пов'язаних з угодами про уникнення подвійного оподаткування. Мінімальний стандарт спрямований на виконання договірних зобов'язань з процедур взаємного узгодження в повному обсязі та добросовісне, своєчасне вирішення конфліктів, а також запровадження адміністративних процесів для запобігання і своєчасного вирішення таких спорів. Зміни також надають доступ платникам податків до процедур взаємного узгодження, якщо вони мають на це право.

16. Обов'язковий арбітраж за моделлю ОЕСР хоча і виступає як розширення процедур взаємного узгодження (MAP) для вирішення податкових спорів, однак не вирішує всі проблеми, пов'язані із системою MAP. Взаємозв'язок між процедурами взаємного узгодження та арбітражем може призвести до зниження ефективності арбітражу як засобу захисту прав платників податків. Згідно з Модельною конвенцією ОЕСР обов'язковий арбітраж починається тільки у разі якщо компетентні органи не можуть досягти згоди щодо вирішення цієї справи відповідно до процесу MAP. Це означає, що платники податків, які звертаються до арбітражу, стикаються з тими самими перешкодами від держав, що й ті, які користуються процедурами взаємного узгодження. Договірні держави можуть відмовити в передачі питань до арбітражу до того, як виникне обов'язок вирішення спору у межах процедур взаємного узгодження. Встановлено, що навіть при існуванні арбітражних положень, угоди, які базуються на тому, що держави-підписанти можуть погодитися на арбітражний розгляд спору, можуть не мати практичного значення через необхідність обговорення умов кожної арбітражної угоди в кожному окремому випадку.

17. Згідно з Типовою конвенцією ОЕСР рішення арбітражу стосується лише конкретних питань, переданих на арбітраж, залишаючи договірним державам простір для самостійного узгодження різних аспектів податкового права та контролю за податковими обов'язками після отримання висновку. Типовий коментар ОЕСР також надає альтернативні

формулювання для держав, які висловлюють бажання дозволити компетентним органам відступити від арбітражного рішення, якщо вони можуть досягти іншої домовленості. Арбітражна конвенція ЄС також використовує схожий підхід. Можливі сценарії включають обов'язковість арбітражних рішень для компетентних органів та платників податків, за винятком усіх інших факторів. Однак також можливий варіант, коли арбітражні рішення є лише консультативними для компетентних органів, що свідчить про те, що модель ОЕСР та Арбітражна конвенція ЄС обирають компромісну позицію між арбітражним рішенням, що виключає подальшу участь договірних держав, та рішенням, яке забезпечує остаточне й послідовне вирішення питання.

18. Податковий арбітраж у контексті вирішення податкових спорів доцільно диференціювати на два основні види в міжнародно-правовому вимірі. По-перше, це арбітраж, який застосовується у випадках міждержавних податкових спорів. Тут податковий арбітраж відбувається між країнами з метою вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням доходів чи прибутку. Такий вид податкового арбітражу відповідає потребам багатонаціональних організацій, які прагнуть встановити фіскальний баланс між відрахуваннями та включеннями елементів до податкової бази для уникнення подвійного оподаткування. Особливу увагу слід приділити міждержавному податковому арбітражу, який доступний інвесторам згідно з умовами угод про податок на прибуток та Європейської арбітражної конвенції. По-друге, розумно розглядати податковий арбітраж між іноземними інвесторами та країнами-господарями. У цьому разі податковий арбітраж часто ґрунтується на позовах за угодами, відповідно до яких податкові заходи в певній юрисдикції можуть вважатися експропріацією або несправедливим обкладанням податками (наприклад, численні успішні позови, пов'язані з оподаткуванням, були подані на підставі двосторонніх інвестиційних угод – ВІТ). У даному контексті

логічно реалізовувати спільні аудити як механізм досягнення згоди між сторонами податкового спору.

19. Механізм «колективного аудиту» у податковій практиці виражає ідею спільної роботи двох чи більше податкових адміністрацій. Цей термін не є юридичним, але використовується для позначення форми співпраці між країнами у розв'язанні податкових питань. Якщо країни вирішують провести колективний аудит, вони спочатку повинні визначити правові межі для такої співпраці, які можна знайти у двосторонніх та багатосторонніх податкових угодах, що передбачають різні рівні взаємодопомоги. Спільні перевірки грають ключову роль у вирішенні фактичних і юридичних розбіжностей на ранніх етапах співпраці між податковими адміністраціями. Колективний аудит може служити ефективним інструментом для попередження або вирішення спорів на ранніх стадіях виникнення. Більшість країн дозволяють проведення спільних перевірок з іноземними податковими органами, а правова база для цього може бути закріплена у двосторонніх податкових угодах, законодавстві ЄС та Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Зазначено, що Конвенція про взаємодопомогу може мати великий потенціал для підтримки спільних податкових перевірок у багатосторонньому масштабі.

20. Система добровільного розкриття інформації є важливою частиною податкового законодавства в Швейцарії. Згідно із законами Швейцарії платникам податків пропонується програма добровільного розкриття незадекларованих активів та доходів, які підлягають оподаткуванню в країні. Ця програма також доступна для спадкоємців у разі спадкування. При добровільному розголошенні у справах спадщини чи звичайному добровільному розголошенні в обох випадках не передбачено кримінального переслідування чи санкцій. Платник податків, який вирішив скористатися програмою добровільного розкриття, повинен сплатити належні податки та відсотки за прострочення лише за останні 10

років або останні три роки до смерті спадкодавця. Це дозволяє спростити процес врегулювання податкових питань та уникнути більших санкцій чи кримінального переслідування.

21. Досліджено емпіричний досвід застосування інституту омбудсмена при вирішенні податкових спорів, що застосовується у деяких країнах. У Данії омбудсмен є незалежним громадським наглядачем, який призначається парламентом. Омбудсмен приймає скарги на органи державної влади, включаючи податкові органи, та виконує роль наглядача за дотриманням прав та процедур громадян, а завданнями омбудсмена є розгляд неналежного управління, порушень чинного законодавства, несправедливих рішень та недотримання процедурних вимог. Омбудсмен компетентний розглядати скарги, пов'язані з будь-якою частиною державного управління, за винятком судів. Подання скарги має здійснюватися не пізніше, ніж через рік після подій, що викликали скаргу. Погодження омбудсмена може призупинити дію скарги у разі коли скарга стосується рішення апеляційної комісії або коли рішення апеляційної комісії оскаржується у цивільних судах. Щодо податкових питань омбудсмен у Данії створив спеціальну податкову службу, яка призначена для посилення правового становища громадян у справах оподаткування. Після розгляду справи омбудсмен може висловити критику та рекомендувати зміни, але не має права приймати рішення самостійно.

22. У багатьох країнах світу вирішення податкових спорів відбувається шляхом укладання податкових угод між сторонами спору. На емпіричному досвіді застосування цього механізму Німеччиною констатовано, що укладання мирових угод щодо питань факту може бути ефективним механізмом для мирного вирішення податкових спорів. Особливо це стосується ситуацій, де спір базується на розбіжностях у визначенні фактичних обставин оподаткування конкретного випадку. Мирові угоди щодо питань факту дозволяють сторонам уникнути довготривалих і витратних судових процедур, розв'язуючи питання на

ранніх етапах. Однак важливо, щоб сторони мали ясність щодо обсягу угоди та того, що вона стосується винятково фактичних аспектів, а не правових. Це може виявитися корисним і для податкових служб, і для платників податків, оскільки це сприяє вирішенню конфліктів без втручання судових органів і надає більше гнучкості у встановленні обставин справи.

23. У Португалії податковий арбітраж при вирішенні податкових спорів здійснюється швидко, що робить його привабливим для тих, хто прагне ефективного й оперативного вирішення податкових спорів. Чіткий термін вирішення протягом шести місяців є ключовим фактором для вибору податкового арбітражу платниками податків, а також можливість продовження терміну у разі необхідності. Остаточність арбітражних рішень сприяє швидкому вирішенню справ, оскільки апеляції допускаються лише в обмежених випадках. Це робить рішення арбітражного суду юридично значущим і забезпечує його рівень правового статусу, подібний до рішення центрального адміністративного суду. Поряд з арбітражем у Португалії діють інші механізми вирішення податкових конфліктів, такі як запити на обов'язкову інформацію, процедури попереднього розрахунку та угоди про цінову політику. Це вказує на наявність різноманітних інструментів для запобігання і вирішення податкових спорів у країні.

24. Проведено порівняльно-правовий аналіз конструкцій попередньої домовленості про ціноутворення у межах реалізації механізмів трансфертного ціноутворення у Швейцарії та Україні. Встановлено, що у Швейцарії попередні домовленості про ціноутворення представляють собою конкретний вид процедури взаємного узгодження у сфері трансфертного ціноутворення. Цей механізм застосовується як в українському, так і в швейцарському законодавстві. В Україні великі платники податків можуть звертатися до податкових органів із заявою про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях. Це

сприяє запобіганню податковим спорам і надає платникам податків можливість заздалегідь узгоджувати ціни в операціях з афілійованими особами. У Швейцарії попереднє узгодження ціни не залежить від національного законодавства. Терміни, встановлені національним законодавством, не впливають на цю процедуру, що може забезпечити більшу гнучкість та ефективність у вирішенні питань трансфертного ціноутворення.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження, виконаного на підставі теоретичного осмислення наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених, поглибленого аналізу чинного законодавства України, законодавства зарубіжних держав (Австрія, Бельгія, Велика Британія, Голландія, Греція, Данія, Індія, Італія, Канада, Мексика, Норвегія, Польща, Португалія, Сполучені Штати Америки, Федеративна Республіка Німеччина, Франція, Швейцарія та інші), практики застосування законодавства, положень мережі міждержавних угод податкового характеру, міжнародних актів, звітів та інших документів міжнародних організацій (ОЕСР, ООН та ін.) надано характеристику традиційних способів вирішення податкових спорів, здійснено ґрунтовне порівняння із альтернативними способами вирішення податкових спорів шляхом виокремлення їх позитивних та негативних особливостей, а також сформульовано практично значущі пропозиції, спрямовані на перспективне удосконалення національних податково-правових важелів та їх консолідацію із існуючими міжнародними механізмами узгодження позицій учасників податкових відносин. Найбільш важливими є такі висновки.

1. Держава у податкових правовідносинах є ключовим учасником, що виконує специфічну роль, яка полягає не тільки у тому, аби зобов'язувати інших учасників сплачувати податки і збори, а у такий спосіб задовольняти загальносуспільні потреби. Адже, загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. При цьому, незважаючи на завершення податково-правового регулювання після надходження публічних коштів, інтерес держави залишається актуальним і є важливим на всіх етапах фінансових відносин. Тож конфлікти можливі у податкових відносинах як при сплаті податків (у межах податкового регулювання), так і при розподілі та використанні публічних коштів (поза межами податкового регулювання),

що обумовлює необхідність для забезпечення централізованого регулювання усього комплексу цих відносин, узгодження дій суб'єктів, встановлення обов'язкових взаємодіючих правил.

2. В умовах різноспрямованості векторів інтересів учасників податкових відносин держава виступає як носій суверенітету, що визначає роль та функції, які вона виконує у податкових відносинах. Збирання податків та їх розподіл виконує держава як власник цих коштів, тоді як Верховна Рада України отримує повноваження щодо встановлення податків та зборів, що не перетворює її на власника цих надходжень. Держава залишається суб'єктом відповідальності за правильне використання цих коштів, а у разі незаконного стягнення податків або донарахування кошти повертаються з державного бюджету.

3. Публічні інтереси – це інтереси, закріплені в нормах права та підтримані примусовою силою держави, необхідні для забезпечення нормального функціонування, цілісності і розвитку суспільства та держави. Ці інтереси, включаючи ті, що представляють різні колективні утворення і соціальні групи, отримують визнання й підтримку держави, що визначається їх правовим захистом. За відсутності цього підтвердження інтерес може залишатися у сфері суспільних відносин, не набуваючи статусу підтримки та правового регулювання, і лише номінально вважатися публічним. Інтереси, які перебувають у сфері суспільних відносин, набувають статусу публічних лише після їх правового визнання та регулювання державою.

Охарактеризовано процеси узгодження інтересів учасників податкових відносин через визначення їх ролі та їх відношення до податкового обов'язку, що може виявлятися як безпосереднім виконанням, так реалізацією супутніх процедур на кшталт контролю, що спричиняє розбіжності в інтересах і обов'язках між суб'єктами, які сплачують податки, та тими, що контролюють цей процес. І тут є можливість зміни традиційного

визначення суб'єктів права у податкових відносинах на прикладі диференціації напряму впливу складових податкового обов'язку серед юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів і філій. Держава є основним носієм публічного інтересу в оподаткуванні, а її історичний інтерес пов'язаний з давністю становлення та існування держави, що гарантує фінансову стабільність і здатність виконання функцій за допомогою монополії на застосування примусу в податкових відносинах та володіння суверенітетом.

4. Податкова дієздатність у податковому законодавстві заснована на принципі наявності об'єктів оподаткування. Платниками податків стають фізичні та юридичні особи, у яких з'являється об'єкт оподаткування і виникає відповідний обов'язок сплатити податок: для фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб податкова дієздатність настає при їх державній реєстрації як підприємців чи юридичних осіб і завершується у разі їх ліквідації чи припинення діяльності. При цьому вік фізичних осіб сам по собі не виступає прямим критерієм податкової дієздатності, але може впливати на наявність конкретних об'єктів оподаткування (наприклад, у разі оподаткування доходів фізичних осіб певного віку).

Констатовано динамічний характер дієздатності фізичної особи, що є ключовим аспектом юридичного статусу платників податків, коли дієздатність піддається змінам протягом їхнього життя. Чинниками, що впливають на дієздатність, можуть бути визначений законодавцем вік та медичні показання; судові рішення може призвести до обмеження або визнання особи неосудною. Поняття дієздатності в податкових відносинах нерозривно пов'язане з правоздатністю, де перше визначає можливість суб'єкта права діяти для досягнення своїх інтересів, а взаємозв'язок між правоздатністю та дієздатністю формує юридичний статус платників податків і визначає їхню здатність виконувати права та обов'язки у сфері оподаткування.

5. Існує межа між законністю самого інтересу суб'єкта правовідносин та законністю засобів, які використовуються для його досягнення. Законність інтересів не залежить від їхнього характеру, але визначається способами реалізації. Зокрема, особисті прагнення до комфортних умов життя, наявність достатніх ресурсів та задоволення потреб є законними інтересами, але для їх досягнення необхідно використовувати законні методи, такі як плідна праця, виконання податкових зобов'язань та повага прав інших осіб. Засоби досягнення цілей, що відповідають суспільним нормам, визнаються законними, тоді як незаконні дії, такі як ухилення від сплати податків чи приховування доходів, порушують законність інтересів. Таким чином, оцінка законності надається не самим інтересам, а методам і засобам, використовуваним для їх реалізації.

Законність інтересу в податковому праві досягається через врахування його відповідності нормам об'єктивного права та відсутності протиправних порушень. Платник податків може вважати свій інтерес законним, якщо він відповідає загальноприйнятим правовим принципам і не порушує права інших осіб, маючи при цьому правову дозволеність. У податковому праві термін «інтерес» не завжди є конкретно визначеним, але він має важливе значення через те, що конфлікт інтересів між державою і платниками податків може виникати при застосуванні податкових норм, введенні примусових податкових заходів та здійсненні контролю. Законний інтерес платника податків може виявлятися у ситуаціях, де платник розраховує на справедливе й законне застосування податкового права і захист своїх прав та інтересів, зокрема у випадках оцінки предмета оподаткування, застосування податкових заходів та використання засобів гарантування виконання податкового обов'язку. Розв'язання суперечностей інтересів ґрунтується на загальних правових принципах та судових рішеннях, що сприяє забезпеченню рівноваги між сторонами податкових відносин.

6. Конфлікт інтересів в сфері оподаткування охоплює не лише питання сплати податків, а й опосередковано торкається проблем використання зібраних коштів для задоволення потреб платників податків. Вирішення конфлікту інтересів передбачає поміж іншим увагу до ефективності використання публічних коштів та справедливості оподаткування, адже переконаність платника податків у раціональному використанні його коштів з відповідним соціальним чи економічним ефектом може сприяти зниженню конфліктності. Емпіричний досвід свідчить про важливість такого аспекту вирішення конфлікту інтересів, як справедливість розміру податку, процедур сплати та витрат з бюджетів: коли платник податків сприймає податкове навантаження як обґрунтоване, а процедури та витрати відбуваються чесно й прозоро, це зменшує рівень конфліктності податкових відносин.

7. Як вияв діалектичних закономірностей єдності та боротьби протилежностей, оподаткування становить собою сферу зіткнення індивідуальних та суспільних інтересів суб'єктів. Проте імперативний метод регулювання проявляється у здійсненні одностороннього впливу, що дозволяє реалізувати систему заходів і процедур, спрямованих на досягнення основної мети - забезпечення суспільного інтересу, задоволення індивідуальних потреб громадян у соціальних стандартах, освіті, медичних послугах, безпеці і забезпеченні правопорядку. Вирішення цього конфлікту передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним для досягнення відповідних соціальних стандартів.

8. Сучасні світові тенденції впливу на зменшення конфліктності податкових відносин передбачають гармонізацію різних чинників і підходів. Один з ефективних методів подолання конфлікту – створення прозорої й ефективної системи оподаткування, що дає громадянам впевненість у тому, що їхні податкові внески використовуються належним чином для загального добра. Розвиток механізмів соціального захисту і

розподілу доходів також відіграє важливу роль у забезпеченні справедливості в системі оподаткування, а додатковими засобами подолання конфлікту є застосування ефективних комунікаційних стратегій, спрямованих на пояснення громадянам необхідності сплати податків, переконування останніх у раціональності та справедливості цього підходу. Державі важливо забезпечувати прозорість у витраті публічних коштів, раціональне фінансування проєктів та програм, що сприятиме підвищенню довіри громадян до системи оподаткування.

9. У країнах з федеративним устроєм є свої особливості побудови системи запобігання та вирішення податкових конфліктів. Так, у Швейцарії Конституцією цієї країни кантони наділені суверенітетом, що частково не обмежується федеральним законодавством. Подібна конструкція означає, що кожен кантон самостійно збирає податки та має власне законодавство, зокрема і щодо податків, яке може різнитися від кантону до кантону та від муніципалітету до муніципалітету. Кантони несуть відповідальність за оцінювання, збирання та адміністрування власних податків, таких як податки на прибуток і капітал. Крім того, вони підтримують адміністрування федеральних прямих податків, зокрема федеральних податків на прибуток. З огляду на незалежність кантонів існує можливість суттєвих розходжень у податковому адмініструванні; тому при виробленні і реалізації механізмів податкового оскарження урахується цей розподіл повноважень.

10. Науковий інтерес становить досвід розширення окремими країнами предметів оскарження у податкових спорах, коли сума несплаченого податку не обов'язково виступає предметом такого спору. Показовою у даному контексті є система компенсації відсотків для платників податків у Швейцарії у випадках, коли їм доводиться сплатити надмірну суму податку на прибуток порівняно з попередніми платежами. Коли фактично сплачена сума менша, ніж передбачена попередньо,

переплата повертається платнику, і такий процес може відбуватися автоматично або погашатися за рахунок інших зобов'язань перед податковим органом на вимогу платника. Причому вимогу щодо відшкодування федерального податку на прибуток у Швейцарії може бути подано протягом п'яти років після року, у якому виникла переплата; термін давності визначається від моменту, коли платнику податків стає відомо про переплату, а на суми, сплачені надмірно, нараховуються відсотки на користь платника податків.

11. У судовій системі Франції спостерігається диференційний підхід до вирішення спорів, адміністративні та цивільні суди реалізують свої завдання по-різному, маючи відмінні погляди на власні функції: цивільні суди визнають право платників податків на справедливий судовий розгляд (як визначено у ст. 6 Європейської конвенції з прав людини), тоді як адміністративні суди займають позицію, відповідно до якої стаття 6 застосовується лише до цивільних та кримінальних справ, а не до податкових, за винятком випадків, коли податкові санкції порівнянні з кримінальними. Це ставлення залишається незмінним попри запровадження Європейської хартії основоположних прав у грудні 2009 року, яка не робить розрізнення між цими положеннями. На практиці ці різні підходи мають наслідки зокрема у тому, що адміністративні суди вважають своїм обов'язком розглядати петиції платників податків, включаючи правові та фактичні аспекти, які не визнаються податковими органами Франції. При цьому адміністративні суди не висувають скарги за власною ініціативою, зберігаючи можливість відмови в інформуванні сторін, зокрема, платника податків, а також відмови участі у процесі. В обох категоріях судів суддя-доповідач виступає зі своїми висновками під час засідання, при цьому немає можливості вислухати свідків та експертів. Сторонам надається право висловлювати усні аргументи і представляти свої позиції у короткому форматі.

12. У Швейцарії, з її триланковою конструкцією судового вирішення податкових спорів, судове оскарження податкових питань вирізняється організаційною самостійністю адміністративних судів, їх незалежністю від податкових органів. Судовий процес може займати від одного до двох років, і рішення зазвичай приймається залежно від завантаженості судових трибуналів та складності конкретної справи. Система включає два рівні адміністративних судів — суд першої інстанції та суд другої інстанції, перш ніж справа може потрапити до Федерального Верховного Суду. Участь у судовому процесі пов'язана з обов'язковою сплатою судових внесків, розмір яких залежить від суми спірного питання. Ці внески стають обтяжливими для платників податків лише у разі неуспішності у справі, при частковій перемозі вони частково оплачуються, а в разі абсолютної перемоги можуть бути компенсовані державою (повністю або частково).

Апеляційні процедури в системі швейцарського оподаткування обумовлені різними рівнями судового захисту, які включають кантональну апеляційну комісію, суд першої інстанції в кантоні Женева та Федеральний адміністративний суд. Основна увага приділяється їх ролі у вирішенні питань податкового права, зокрема оскарженню рішень щодо прямого оподаткування. Наприклад, рішення суду першої інстанції може бути оскаржено до кантонального суду другої інстанції та Федерального Верховного Суду. Федеральний адміністративний суд відповідає за перевірку законності рішень у податкових справах, а Федеральний Верховний Суд є вищим судовим органом в цій системі.

13. Констатовано застосування специфічної та унікальної за своєю природою моделі судового впливу на поведінку учасників податкового конфлікту при вирішенні податкових спорів у Федеративні Республіці Німеччини, де судові органи зазвичай намагаються уникнути формального винесення рішення у справах з податкового права з двох основних причин. З одного боку, складання офіційного судового рішення вимагає значних

зусиль, а з іншого – самі судові рішення не завжди сприяють ефективному узгодженню позицій учасників спору. Коли суд уже сформулював свою позицію і вважає справу достатньо очевидною, судді часто вказують сторонам на можливе рішення. Якщо суд визнає обґрунтованість позову, судові чиновники можуть пропонувати податковому органу змінити застосований ними адміністративний захід на користь платника податків, уникнувши винесення рішення. Однак коли суд вважає позов платника необґрунтованим, він може пропонувати платнику податків відкликати свій позов для уникнення відхилення його вимог і зменшення судового збору. Приблизно дві третини проваджень припиняються одним із цих способів, і рішення не ухвалюється. Середній термін розгляду судових справ становить орієнтовно два роки.

14. Установлено важливий чинник, що впливає на обрання способу вирішення податкового спору за норвезькою системою оскарження. При виборі між адміністративним оскарженням перед Податковою апеляційною комісією та поданням позову в суд обов'язково враховується необхідність додаткових доказів, що зумовлено відсутністю можливості надавати нові докази у суді платниками податків, якщо вони могли бути представлені під час адміністративного процесу. З іншого боку, якщо податкові органи вносять додаткові докази, платнику податків може бути дозволено заперечити їхню обґрунтованість. Ці принципи ґрунтуються на прецедентному праві й можуть стати складними для ефективної орієнтації.

Багатопрофільна система вирішення податкових спорів у Норвегії, окрім традиційних адміністративного та судового способу оскарження, включає цілу низку додаткових механізмів та інституцій. Рішення податкових органів може бути передано на розгляд парламентському омбудсмену, але думка останнього не носить обов'язковий характер, а звернення до омбудсмена, як правило, передбачає продовження строку для подання позову.

15. У світовій практиці широке застосування отримав альтернативний метод вирішення податкових спорів, що відрізняється від практики в Україні. Він передбачає позасудове врегулювання конфлікту за допомогою медіатора як цілком незалежної третьої сторони, що сприяє досягненню взаємовигідного консенсусу між сторонами. Йому властиве залучення повних осіб ззовні чи структур для вирішення податкових спорів і використання медіації, процедур погодження та раннього нейтрального оцінювання. Альтернативне врегулювання конфлікту може мати місце як до подання податкової декларації, так і після неї.

Використання альтернативного вирішення конфлікту (медіації) має численні переваги як для платників податків, так і для контролюючих органів та бізнесових структур. Для платників податків це означає зниження витрат на вирішення конфлікту, оперативне вирішення спору порівняно з судовим процесом та високу ймовірність досягнення консенсусу через стимулювальні та консультативні процедури. Для громадян і бізнесу – сприяє розвитку приватного сектору економіки, зокрема шляхом зменшення витрат на виконання угод та вирішення конфліктів, а також зниження транзакційних витрат.

16. Досвід залучення незалежного посередника, медіатора для організації діалогу та досягнення консенсусу при розв'язанні податкових конфліктів у Сполучених Штатах Америки, Канаді та країнах Європейського континенту корисний для України. Цей альтернативний метод застосовується, коли держава та платник податків не можуть вирішити конфлікт самостійно. У Сполучених Штатах Америки існує постапеляційна медіація, що допомагає сторонам конфлікту визначити спірні аспекти й знайти можливі шляхи виходу з кризової ситуації. Аналогічна конструкція існує в законодавстві Нідерландів, де досягнення згоди між сторонами податкового спору реалізується через незалежну медіацію. У Канаді медіація широко використовується платником податків

під час апеляційного оскарження. Це адміністративний процес, що ініціюється платником податків поданням заявки на медіацію у департаменті апеляцій. Такі процедури, як правило, застосовуються у фактичних спорах, а не для вирішення питань правильності рішень у багатьох спірних питаннях. Медіацію проводить третя сторона, яку обирають сторони конфлікту. У результаті укладається угода, в якій визначаються питання, що розглядалися під час медіації. Однак якщо платник податків не погоджується з оцінкою медіатором податкової бази чи запропонованими заходами угоди, її можна оскаржити у податковому суді країни.

17. Спільні міждержавні аудити виступають одним із способів досягнення згоди щодо спорів у сфері оподаткування з іноземним компонентом. Цей метод виступає ефективнішим інструментом для запобігання виникненню податкових спорів на міждержавному рівні, чим, наприклад, співпраця між податковими органами. Спільний аудит визначається як об'єднання двох чи більше країн для створення єдиної аудиторської групи, яка займається вивченням питань або операцій одного чи кількох пов'язаних платників податків (фізичних або юридичних осіб) з перехресною прикордонною діяльністю. Це може включати транскордонні операції, пов'язані дочірні компанії та спільний чи взаємодоповнюючий інтерес країн-учасниць. У межах спільного аудиту платник податків надає інформацію і проводить презентації перед командою, яка складається з представників компетентних органів кожної країни-учасниці.

18. Процедура взаємного узгодження застосовується для розв'язання спірних ситуацій у сфері оподаткування міжнародного масштабу. Вирішення міжнародних податкових спорів ускладнюється відсутністю міжнародного судового органу для координації судової системи залучених держав. Результати таких спорів залежать виключно від угоди між самими державами, оскільки суверенітет кожної держави унеможливорює ізольоване

однобічне судове вирішення справи. У міжнародних податкових спорах можуть брати участь принаймні три сторони: дві договірні держави та платник податків. Практика показує, що процедура взаємної згоди не завжди гарантує вирішення спору, особливо якщо договір не передбачає обов'язкового арбітражу, а багато держав не готові його прийняти. Важливо враховувати, що взаємне узгодження, хоча стосується платника податків, є процедурою між двома державами, де платник податків не є стороною. Таким чином, при характеристиці цієї процедури слід враховувати суверенітет держав. Обов'язковий арбітраж бажаний, але не є останнім засобом вирішення транскордонних спорів, і варто розглядати альтернативні методи альтернативного вирішення спорів (ADR), такі як медіація, як ефективні альтернативи, зберігаючи автономію всіх сторін спору, включаючи платника податків.

19. Медіація є особливо корисною у міжнародних податкових спорах, здатною враховувати унікальні аспекти міжнародних відносин та уникати складних юридичних процедур. Дипломатичний підхід у міжнародному податковому праві проявляється у гнучких правилах, що відкривають простір для переговорів і узгодження. Принцип торгу на основі інтересів, властивий медіації, дозволяє сторонам не обмежуватися лише юридичними аспектами, а акцентувати увагу на узгодженні реальних інтересів. Застосування медіації у міжнародних податкових спорах може сприяти покращенню ефективності та прозорості процесів, не порушуючи при цьому суверенітет держав і забезпечуючи рівноправний доступ до вирішення спорів. У вирішенні міжнародних податкових спорів за допомогою медіації варто визначити кілька визначальних аспектів. По-перше, медіація може сприяти повазі до суверенітету держав і полегшити переговори між ними у процедурі взаємного узгодження (MAP), що може призвести до швидшого й якісного вирішення транскордонних податкових спорів. По-друге, навіть якщо медіація не призводить до остаточного вирішення, вона може обмежити масштаб спору та визначити його конфліктні аспекти, наприклад,

економічні чи юридичні. По-третє, оскільки медіація є необов'язковою, вона може залучити платників податків безпосередньо до процедури взаємного узгодження, надаючи можливість для багатостороннього посередництва. Участь платників податків у процедурах взаємного узгодження може покращити ефективність цієї процедури, включаючи бачення ситуації платників для обох компетентних органів ще до початку обговорень між державами.

20. Податковий арбітраж у контексті вирішення податкових спорів доцільно диференціювати на два основні види у міжнародно-правовому вимірі. По-перше, це арбітраж, який застосовується у випадках міждержавних податкових спорів. Тут податковий арбітраж відбувається між країнами з метою вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням доходів чи прибутку. Такий вид податкового арбітражу відповідає потребам багатонаціональних організацій, які прагнуть встановити фіскальний баланс між відрахуваннями та включеннями елементів до складу податкової бази для уникнення подвійного оподаткування. Особливу увагу слід приділити міждержавному податковому арбітражу, який доступний інвесторам згідно з умовами угод про податок на прибуток та Європейської арбітражної конвенції. По-друге, розумно розглядати податковий арбітраж між іноземними інвесторами та країнами-господарями. У цьому разі податковий арбітраж часто ґрунтується на позовах за угодами, відповідно до яких податкові заходи в певній юрисдикції можуть вважатися експропріацією або несправедливим обкладанням податками (наприклад, численні успішні позови, пов'язані з оподаткуванням, були подані на підставі двосторонніх інвестиційних угод – ВІТ). У даному контексті логічно реалізовувати спільні аудити як механізм досягнення згоди між сторонами податкового спору.

21. Механізм «колективного аудиту» у податковій практиці виражає ідею спільної роботи двох чи більше податкових органів. Цей термін не є

юридичним, але використовується для позначення форми співпраці між країнами у вирішенні податкових питань. Якщо країни вирішують провести колективний аудит, вони спочатку повинні визначити правові межі для такої співпраці, які можна знайти у двосторонніх та багатосторонніх податкових угодах, які передбачають різні рівні взаємодопомоги. Спільні перевірки грають ключову роль у вирішенні фактичних і юридичних розбіжностей на ранніх етапах співпраці між податковими адміністраціями. Колективний аудит може служити ефективним інструментом для запобігання або вирішення суперечок на ранніх стадіях виникнення. Більшість країн дозволяють проведення спільних перевірок з іноземними податковими органами, а правова база для цього може бути закріплена у двосторонніх податкових угодах, законодавстві Європейського Союзу та Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах. Конвенція про взаємодопомогу може мати великий потенціал для підтримки проведення спільних податкових перевірок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз практики застосування судами статті 16 Цивільного кодексу України : Лист Верховного Суду України від 01.04.2016 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VSS00073>
2. Безгубенко О. Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників. *Фінанси України*. 2002. № 9. С. 35–41.
3. Білінський Д. О. Проблеми кодифікації податкового законодавства України: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2009. 192 с.
4. Боднарук Ю. В. Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади: дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2008. 247 с.
5. Бондаренко О. І., Баранцев П. П. Ринок нерухомості. Оподаткування. Обов'язкові збори та платежі. Адміністративна та кримінальна відповідальність. Луганськ : Промдрук ДСД Лугань, 2000. 256 с.
6. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2017. 209 с.
7. Бостан С. К., Колодій А. М. Теорія держави та права : навчальний посібник. Київ: Освіта України, 2017. 320 с.
8. Бречко О. В. Аналіз звернень громадян в податкові органи як гарантія забезпечення прав та інтересів платників податків у контексті стратегічного партнерства. Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2008. Вип. 2. URL: http://www.econa.at.ua/Vypusk_2/brechko.pdf.
9. Бринцева Л. В. Адміністративно-правовий спір: сутність, поняття, ознаки: монографія. Харків: Видавництво Фінн, 2010. 112 с.
10. Бюджетний кодекс України: Кодекс від 08.07.2010 № 2456-IV в ред. від 31.12.2022. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20160611>

11. Василенко Н. В. Сутність та значення досудового захисту прав та законних інтересів платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2015. Вип. 2. Том. 2. С. 116-120.
12. Васькович І. М. Податковий аудит в системі державного контролю України. *Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка»*. 2012. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17254/1/31-201-206>.
13. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 272 с.
14. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.
15. Величко Р. Б. Поняття та ознаки правового статусу юридичної особи за законодавством України . *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2013. Вип. 10. С. 287-390.
16. Венедіктова І.В. Методологічні засади охоронюваних законом інтересів у приватному праві: монографія. Харків : Нове Слово, 2011. 259 с.
17. Веденєєв Є.Є. Особливості визначення митної вартості товарів в умовах об'єднання податкової і митної служби. *Наукові праці НДФІ*. 2014. № 2 (67). С. 71-79.
18. Вінник О. М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2004. 421 с.
19. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 203 с.
20. Воронова Л. К. Наука фінансового права та її сучасні завдання. *Фінансове право*. 2007. № 1. С. 5–9.

21. В'ячеслав Шарнопільський Податковий компроміс та податкова медіація. Що потрібно знати? *Юридична газета online. Всеукраїнське професійне юридичне видання*. 2018. №. 45 (647). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/podatkoviy-kompromis-ta-podatkova-mediaciya-shcho-potribno-znati.html>
22. Герасименко Н.М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації: дис. ... канд. наук з держ. Управління: 25.00.02 : Національна академія державного управління при президентіві України. Київ, 2018. 260 с.
23. Гетманцев Д. О. Про окремі проблемні питання визначення правового статусу платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки*. 2014. Вип. 4, Т.2. С. 37-42.
24. Гіжевський В. К., Буханевич О. М., Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: навчальний посібник. Київ: Атіка, 2010. 196 с.
25. Головашевич О.О. Суб'єкти податкових правовідносин при виконанні фізичними особами податкового обов'язку. *Державне будівництво і місцеве самоврядування*. 2011. № 27 (1). С. 169–178.
26. Голосніченко Д. І. Кримінологічні проблеми боротьби з порушеннями податкового законодавства України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 1998. 20 с.
27. Господарський кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18, 19-20, 21-22. Ст. 144. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
28. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ужгород, 2006. 20 с.

29. Греца Я. В., Бисяга Ю. М. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Ужгород : Ліра, 2007. 208 с.
30. Данілов С.О. Об'єкт податкових правовідносин. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки*. 2017. №. 2. Т. 2. С. 24-27.
31. Данілов С.О. Суб'єкти податкових правовідносин. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. № 2-3 (6-7). С. 159-164.
32. Декларація прав людини і громадянина 1789 р. URL: <https://constituante.livejournal.com/10253.html>.
33. Директива Ради 2011/16/ЄС від 15 лютого 2011 року про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-11
34. Дмитрик О.О. Содержание и классификация финансовых правоотношений: Монография / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харків: Легас, 2004. 160 с.
35. Дмитрук О.О. Правове регулювання реалізації права на податкову інформацію. *Науковий вісник національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 4. С. 83–88.
36. Дорошенко Д.П. Примус в податковому праві: дис. докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 421 с.
37. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12. 00. 07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.
38. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення. дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2015. 396 с.

39. Жернаков М. Податкові спори : реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 287 с.
40. Жернаков М.В. Податковий конфлікт і якість законодавства. *Фінансове право*. 2014. № 1. С. 16–19.
41. Завальний А.М. Методологічні та теоретичні основи пізнання юридичних фактів: монографія. Київ: Вид-во Європейського ун-ту, 2011. 96 с.
42. Заверуха О. Б. Диференціація публічних інтересів під час реалізації податкових відносин. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 102–109. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v2_2023/13.pdf
43. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57–63. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/317/303>
44. Заверуха О. Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин: теоретико-правовий аспект. *Нове українське право*. 2023. № 3. С. 81–87. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/486/437>
45. Заверуха О. Б. Причини виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. № 29. С. 301–308. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/29/36.pdf>
46. Загальний звіт у процедурах вирішення спорів у міжнародних податкових справах: *IFA Cahiers*. 2016, Vol. 101A. URL: <https://www.ifa-fl.li/ifa-cahier-reports-2016>.
47. Занфірова Т.А. Правовідносини як форма суспільних відносин. *Науковий вісник Чернівецького університету: збірник наук. праць*. Чернівці: ЧНУ, 2010. Випуск 533: Правознавство. С. 78–83.

48. Золотарьова Я. С. Адміністративні посади та їх правовий статус у судовій системі України. *Юридична наука*. 2015. № 10. С. 49. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2015_10_8.
49. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні: дис....канд. юрид.наук: 12.00.07. Харків, 2013. 20 с.
50. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис. канд. юрид. наук 12.00.07. Харків, 2015. 191 с. С. 17-18
51. Кармаліта М.В. Приватний та публічний інтерес у системі податкових правовідносин: монографія. Хмельницький. 2019. 328 с.
52. Кириліна В. Є. Суб'єкт податкового права як правова категорія. *Фінансове право*. 2004. № 3. С. 31-35.
53. Кисильова К. В. Правове регулювання строків сплати податків та зборів : дис.. ... канд. юрид. наук. Харків, 2014. 206 с.
54. Кміть В.М., Бойчук О.І. Оцінка рівня податкової культури великих платників податків Львівщини та шляхи його підвищення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 12. С. 195–200.
55. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2002. 206 с.
56. Ковальчук А. Фінансове право: усталений термін з невизначеним предметом. *Право України*. 2005. № 8. С. 102–104.
57. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*, 2005, № 35-37, Ст. 446. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.
58. Кодекс Республіки Казахстан «Про податки та інші обов'язкові платежі у бюджет» від 25.12.2017 р. № 120-VI ЗПК. URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637.
59. Колодій А. М. Права, свободи і обов'язки громадянина в Україні: підручник. Київ: Правова єдність, 2008. 350 с.

60. Коментар до статей Типової конвенції про податок на доходи та капітал. OECD Committee on Fiscal Affairs. 2019. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en
61. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004
62. Конвенція про права дитини від 20.11.1989 р. URL: <https://www.ohchr.org/en/instruments-mechanisms/instruments/convention-rights-child>
63. Конституція Греції. URL: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf>
64. Конституція України від 28 черв. 1996 року № 254к/96-Вр. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
65. Красільник Т.В., Мельник Л.І. Податкове консультування: світовий досвід та можливість його використання в Україні. *Інноваційна економіка*. 2012. № 2 (28). С. 81–84.
66. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25–26. Ст. 131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
67. Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ: Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, 2010. 433 с.
68. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2016. 209 с.

69. Кучерявенко М. П. Податковий компроміс: платити неможливо залишити. *Фінансове право*. 2014. № 3. С. 44-48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2014_3_12
70. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.
71. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 211.
72. Латковська Т.А. Правова природа податкових конфліктів. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2013. Вип. 1. С. 139–151.
73. Литвинов С. В. Адміністративно-правові детермінанти забезпечення прав платників податків: автореф. ... канд. юрид. наук. Київ, 2014. 20 с.
74. Литвинов С.В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків: *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1 (4). С. 181-186.
75. Лук'янець Д.М. Адміністративно-деліктні відносини в Україні: теорія та практика правового регулювання: монографія. Суми: Університетська книга, 2006. 367 с.
76. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2007. 204 с.
77. Марушева О.Г. Податкове право: навчально-методичний посібник / Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2014. 211 с.
78. Мегрелидзе К. Р. Основные проблемы социологии мышления. Тбилиси, 1973. 441 с.
79. Мельничук О. Публічний та приватний інтерес у контексті забезпечення права людини на освіту. *Публічне право*. 2011. № 1. С. 116-121.

80. Митний кодекс України від 11 липня 2002 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 38-39. Ст. 288. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>
81. Міжнародний арбітраж. Інформація про міжнародний арбітраж від Aceris Law LLC. URL: <https://www.international-arbitration-attorney.com/uk/find-bilateral-investment-treaties/>
82. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. *Форум права*. 2011. № 4. С. 479-486.
83. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 190 с.
84. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Запоріжжя, 2016. 18 с.
85. Модельна конвенція Організації економічного співробітництва та розвитку щодо податків на доходи і капітал. URL: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>
86. Мусійчук І.М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 : Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2010. 20 с.
87. Налоговое право Республики Казахстан: Общая часть : учебное пособие. Алматы : Жеті Жаргы, 1998. 304 с.
88. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія, Чернівці: Рута, 2004. 264 с.
89. Онищук Н.Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 : Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2010. 20 с.
90. Панченко Т.В., Власенко О.В., Ворона П.В., Пухтинський М.О. та ін. Громадський контроль і його вплив на формування ефективності

роботи місцевого самоврядування. Зарубіжний досвід організації та роботи місцевої влади: монографія. Полтава, 2009. 288 с.

91. Панчишин А. В. Поняття, ознаки та структура категорії «правовий статус». *Часопис Київського університету права*. 2010ю № 2. С. 95-98.
92. Пасічна І.О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні: монографія. Полтава: ПолтНТУ, 2015. 183 с.
93. Пасічна І.О. Щодо поняття податкових зобов'язальних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2007. № 9. С. 155–157.
94. Перелік країн, з якими Україною укладено угоди про уникнення подвійного оподаткування. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000087.html
95. Перепелиця М. О. Поняття та види суб'єктів фінансового права: монографія. Харків: Право, 2012. 272 с.
96. Піддубна Д.В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00. 07 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2008. 17 с.
97. Податковий кодекс Грузії від 17.09.2010 р. № 3591-Пс. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf>.
98. Податковий кодекс Республіки Молдова № 1163-ХІІІ від 24.04.1997. URL: <http://lex.md/fisc/codfiscaltxttru.htm>
99. Податковий кодекс Республіки Узбекистан від 25.12.2007 р. № ЗРУ-136. URL: http://fmc.uz/legisl.php?id=k_nal
100. Податковий кодекс Туркменістану від 25.10.2005 р. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=6768.

101. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р., № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, №15–16, № 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
102. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар : у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л. Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева. Харків : Право, 2012. Ч. 1. 810 с.
103. Податкові конфлікти: особливості вирішення : навчальний посібник / за заг. ред. Л. В. Трофімової. Київ : КНТ, 2011. 360 с.
104. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання / за заг. ред. С. В. Буряка. Київ, 2009. 800 с.
105. Порохов Е. В., Пуделька Й. Административные процедуры в налоговом праве: учебное пособие. Алматы, 2017. 396 с.
106. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та їх розгляду контролюючими органами: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15>
107. Постанова Верховного Суду України від 12.11.2013 р. по справі за позовом Тернопільського міжрайонного управління водного господарства Тернопільського обласного виробничого управління по меліорації і водному господарству "Тернопільводгосп" до Контрольно-ревізійного управління в Тернопільській області, третя особа – Тернопільське обласне виробниче управління по меліорації і водному господарству "Тернопільводгосп", про визнання незаконною та скасування вимоги. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
108. Постанова Верховного Суду України від 15.04.2014 р. по справі за позовом Шепетівської виправної колонії № 98 управління Державного департаменту України з питань виконання покарань у Хмельницькій області до Контрольно-ревізійного управління в

Хмельницькій області про визнання недійсними та скасування пунктів вимоги. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

109. Постанова Верховного Суду України від 15.04.2014 р. у справі № 21-21a14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/38963284>.
110. Постанова Верховного Суду України від 16.09.2015 р. у справі № 826/4418/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/52934283>.
111. Постанова Верховного Суду України від 17.12.2013 р. у справі № 21-439a13. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/36475586>.
112. Постанова Верховного Суду України від 2.08.2003 р. по справі за позовом Облспоживспілки до ДПІ у м. Чернігові про спонукання відповідача відобразити в облікових картках платника податків суми фактично сплачених податків, визнання недійсними податкових вимог, звільнення активів із податкової застави. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
113. Постанова Верховного Суду України від 22.12.2015 р. по справі за позовом фізичної особи-підприємця ОСОБА_9 до Державної податкової інспекції у Заводському районі м. Миколаєва Головного управління Міндоходів у Миколаївській області про визнання дій протиправними, зобов'язання вчинити певні дії. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
114. Постанова Верховного Суду України від 24.12.2006 р. по справі за позовом АКБ «Мрія» до ДПІ у м. Вінниця про визнання неправомірною позапланової комплексної перевірки. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
115. Постанова Верховного Суду України від 25.02.2014 р. у справі № 817/175/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/37660431>.
116. Постанова Верховного Суду України від 3.11.2015 р. за № 21-99a15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>

117. Постанова Верховного Суду України від 9.12.2014 р. по позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Інфінити» до Державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Миколаєва Головного управління Міністерства доходів і зборів України у Миколаївській області про визнання протиправними бездіяльності і дій та зобов'язання вчинити дії. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
118. Постанова Вищого адміністративного суду України від 13.03.2013 р. по справі за позовом споживчого товариства "Житлово-будівельний кооператив "Авантаж" до державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Харкова ДПІ про визнання дій протиправними та скасування рішення. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
119. Постанова Вищого адміністративного суду України від 21.10.2015 р. за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю "Інтер-Алія" до державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі Головного управління Міндоходів у Київській області про визнання протиправними дій з проведення зустрічної звірки. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
120. Постанова Вищого адміністративного суду України від 5.06.2014 р. по справі за позовом Приватного підприємства «Екосвіт Ю» до Державної податкової інспекції у Ленінському районі міста Дніпропетровська про визнання дій неправомірними, зобов'язання вчинити дії. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
121. Постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 22.12.2010 р. у справі № 2а-7628/10/0870. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/13568313>
122. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 12.06.2013 р. у справі № 820/1763/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/31884065>.

123. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 22.07.2011 р. у справі № 1622/11/2070. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/54371778>
124. Пришва Н. Ю. Правова природа обов'язкових платежів. *Правова держава*: щорічн. наук. праць Ін-ту держ. і пр. ім. В. М. Корецького НАН України. 2002. № 13. Київ. С. 211–217.
125. Пришва Н. Ю. Правове регулювання публічних доходів. *Вісник Київського національного університету. Юридичні науки*. 2005. Вип. 63–64. С. 71–73.
126. Про адміністрування податків: Закон Естонської Республіки від 20.02.2002 р. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/974547?leiaKehtiv>.
127. Про запобігання корупції: Закон України від від 14.10.2014 р., № 1700-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1700-18>
128. Про звернення громадян: Закон України від 2 жовтня 1996 р. № 393/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 47. Ст. 256.
129. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>
130. Про очищення влади: Закон України від 16.09.2014 р. за №1682-VII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1682-18>
131. Про податки та мита: Закон Латвії від 2 лютого 1995 року. URL: <http://www.smartlatvia.lv/zakon-o-nalogah-i-poshlinah/>
132. Про податкове адміністрування : Закон Литовської Республіки від 13.04.2004 р. № IX-2112. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=rivwzvpvg&documentId=TAIS.310642&category=TAD>
133. Протокол Перший до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

134. Процедура медіації: ВЕБ-сайт Федеральної державної служби фінансів Бельгії. URL: http://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/autonome_diensten/fiscale_bemiddeling/procedure_van_de_bemiddeling
135. Рабінович П. Природне право: діалектика приватного й публічного. *Право України*. 2004. № 9. С. 61–63.
136. Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. *Право та інновації*. 2013. № 4. URL: <http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2014/01/Reva.pdf>.
137. Рева Д. М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2005. 204 с.
138. Рішення Конституційного суду України від 1.12.2004 р. у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04>.
139. Рогач О. Я. Зловживання правом: теоретико-правове дослідження. Ужгород: Ліра, 2011. 368 с.
140. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 198 с.
141. Селіванов А. О. Правові проблеми реалізації судової влади в адміністративному судочинстві України. *Судова реформа в Україні: проблеми і перспективи: Матеріали науково-практичної конференції, 18-19 квітня 2002 р., м. Харків*. К.: Юрінком Інтер, 2002. С. 38-42.
142. Сидорович О. Вирішення конфлікту інтересів між платниками податків та фіскальними органами : пріоритети реформування. *Світ фінансів*. 2016. № 1. С. 160–172.

143. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. Харків: Консум, 2001. 656 с.
144. Сліденко А. В. Деякі аспекти розгляду судами спорів про повернення платежів, сплачених у зв'язку з виконанням рішень митниці про коригування митної вартості товарів. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 4 (50). С. 35 – 41.
145. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 208 с.
146. Соловйова Ю. О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу. *Економіка и право*. 2009. № 3 (25). С. 97–100
147. Спільна декларація про наміри між податковими адміністраціями Республіки Хорватія та Вільної Держави Баварія щодо посилення співпраці у сфері податкового контролю. URL: <http://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/Sporazum.pdf>.
148. Статистика по рівням юрисдикції : Сайт Міністерства юстиції Греції. URL: https://ministryofjustice.gr/?page_id=1603.
149. Статистика процедур взаємної згоди, ОЕСР, 2014. URL: <https://web-archive.oecd.org/2015-11-26/370978-map-statistics-2014.htm> .
150. Статистика процедур взаємної згоди, ОЕСР, 2022. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.
151. Статистика процедури взаємного узгодження за 2014 рік. OECD, 2014. URL: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2014.htm>.
152. Стрельбицька Л. М. Теорія держави та права : навчальний посібник. Київ: Кондор, 2016. 332 с.
153. Тищук Т. А., Іванов О. В. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій. *Збірник наукових праць Національного*

університету державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 279–291.

154. Усенко Є. А. Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2010. 199 с.
155. Усенко Є. А. Судовий порядок вирішення податкових спорів як засіб зменшення податкового тиску. *Вісник Вищого адміністративного суду України*. 2009. № 4. С. 33-45
156. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2003. 20 с.
157. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів: навчальний посібник. Одеса: Атлант, 2015. 314 с.
158. Худяков А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. 304 с.
159. Цвік М. В., Петришин О. В. Теорія держави та права : підручник. Харків: Право. 2009. 584 с
160. Чепис О. І. Законний інтерес як категорія цивільного права. *Форум права*. 2009. № 1. С. 551–559. URL : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-1/09hoikcp.pdf>
161. Чепис О. І. Охоронюваний законом інтерес в цивільному праві: поняття та структура. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. №. 1. С. 127-135.
162. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.
163. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2016. 20 с.

164. Aaran Fronda, *EU VAT Forum paves the way to greater harmonization* : *International Tax Review* (16 July 2014). URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a697ujdmqx4xry7r5534/eu-vat-forum-paves-the-way-to-greater-harmonisation>
165. *Abdul Noor v. Revenue and Customs Commissioners* [2013] UKUT 71 (TCC), 2013, STC 998. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5764f6cbe5274a0da900004c/HMRC_v_Abdul_Noor.pdf
166. Action 14 Mutual Agreement Procedure : BEPS Minimum standard. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>
167. Alessandro Valente, Federico Vincenti, The importance of mutual agreement procedures in international tax disputes. 2021, March 24. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a8ayk2vg7s1jh3f5ds/the-importance-of-mutual-agreement-procedures-in-international-tax-disputes>
168. Alternative Dispute Resolution in Large or Complex cases: Pilot Evaluation Summary. HMRC, 2013, September. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a757ae4e5274a1242c9ea4a/3852_ADR_Evaluation_Report_accessible.pdf
169. Annex to the Royal Decree of 9 May 2007 implementing Chapter 5 of Title VII of the law of 25 April 2007 on miscellaneous provisions (IV). URL: https://finance.belgium.be/en/about_fps/structure_and_services/autonomous_departments/tax_conciliation/legislation
170. Announcement of the Attorney General of the Netherlands to the House of Representatives: Letter of the State Secretary for Finance of 8 April 2005. URL: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-29643-4.pdf>
171. Appeals: Internal Revenue Manual (IRM). Internal Revenue Service Website. URL: <https://www.irs.gov/irm/part8>

172. Application for advance rulings. Income tax department. URL: <https://incometaxindia.gov.in/Tutorials/39.%20Application%20for%20adv.%20rulings.pdf>
173. Art. 14 of the Double Taxation and Tax Evasion Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, League of Nations Model (Oct. 1928). URL: <https://digital.nls.uk/190273784>
174. Axel Cordewener, Michael Hendricks, Tax Litigation in Germany: *The Tax Disputes and Litigation Review*. Edition 7, London, 2019. 381 p.
175. Belgium Judicial Code of Mediation : Translation by the Belgian Centre for Arbitration and Mediation (CEPANI). URL: <https://www.uv.es/medarb/observatorio/leyes-mediacion/europa-resto/belgium-judicial-code-mediation.pdf>.
176. Brown H.J., Marriott A.L. ADR Principles and Practice. 4th Edition / Shirley Shipman, Ben Waters, William Wood, Henry Brown. Sweet & Maxwell, 2018, 590 p.
177. Carola Valente, Federico Vincenti, Mutual agreement procedure rules transposed into Italian law. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6mt28fn53veorwcl/s/mutual-agreement-procedure-rules-transposed-into-italian-law>
178. Carrie Menkel-Meadow, Alternative and Appropriate Dispute Resolution in Context Formal, Informal, and Semiformal Legal Processes : *Chapter 50 IN: The Handbook of Conflict Resolution: Theory and Practice*, Eds. Peter T. Coleman, Morton Deutsch, and Eric C. Marcus. Wiley. 2014. 1-28 p. URL: <https://ssrn.com/abstract=2584188>
179. Carrie Menkel-Meadow, Complex Dispute Resolution, Volumes I-III, Ashgate Press, 2012. 643 p.
180. Carrie Menkel-Meadow, Introduction, Foundations of Dispute Resolution: Vol. I of Complex Dispute Resolution : *Foundations of Dispute Resolution:*

Vol. I of Complex Dispute Resolution, Carrie Menkel-Meadow, ed., Ashgate Publishing Company. 2012. URL: <https://ssrn.com/abstract=2141965>

181. Carrie Menkel-Meadow, Lela Love, Andrea Kupfer Schneider, *Mediation: Practice, Policy and Ethics*, Wolters Kluwer. 2020. 568 p. URL: <https://aspublishing.com/products/menkelmeadow-mediation3>
182. Carrie Menkel-Meadow, *The Historical Contingencies of Conflict Resolution*, Georgetown University Law Center, *International Journal of Conflict Engagement & Resolution*. 2013. Vol. 1. pp. 32-55. URL: <http://ssrn.com/abstract=2337189>.
183. Case C-106/89 *Marleasing SA v. Comercial Internacional de Alimentación*. 1990, ECR I-4135. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61989CJ0106>
184. Case C-196/04 *Cadbury Schweppes*. 2006. ECR I-07995. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>
185. Case C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*. 2008. ECR I-02875. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62005CO0201>
186. Case C-264/96 *Imperial Chemical Industries v. Colmer*. 1998. ECR I-04695. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61996CJ0264>
187. Case C-362/12 *Test Claimants in the FII Group Litigation*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62012CJ0362>
188. Case C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*. 2006. ECR I-11673. URL: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=2C2C7E506EE973F36FE5A798CAC61529?text=&docid=66365&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=600603>

189. Case C-446/03 Marks & Spencer Plc v. Halsey (Inspector of Taxes). 2005. ECR I-10837. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62003CJ0446>
190. Case C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation. 2006. ECR I-11753. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66367&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=600778>
191. Case C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation. 2007. ECR I-02107. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0524>
192. Case C-80/12 Felixstowe Dock and Railway Company Ltd and Others v. HMRC. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62012CJ0080>.
193. Case HMRC vs IDT Card Services Ireland Ltd [2006] EWCA Civ 29, [2006] STC 1252. URL: <https://vlex.co.uk/vid/hm-revenue-and-customs-792649137>.
194. Case HMRC vs IDT Card Services Ireland Ltd. URL: <https://vlex.co.uk/vid/hm-revenue-and-customs-792649137>.
195. Case Hok Ltd vs Revenue and Customs Commissioners [2012] UKUT 363 (TCC), [2013] STC 225. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a938cea60d03e601f972b4a>.
196. Case Lister v Forth Dry Dock & Engineering Co Ltd UKHL 10, 1988. URL: <https://www.lawteacher.net/cases/lister-v-forth-dry-dock.php>.
197. Case Pertemps Ltd v. Revenue and Customs Commissioners. UKFTT 512 (TC), 2015. STI 3256. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5b2897f92c94e06b9e19e82d>

198. Case Revenue and Customs Commissioners v. Dhanak. UKUT 68 (TCC), 2014. STC 1525. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a938ced60d03e601f973296>
199. Case Test Claimants in the FII Group Litigation EWCA Civ 103, 2010. URL: <https://www.supremecourt.uk/cases/uksc-2016-0228.html>.
200. Case Vodafone 2 v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. 2009, EWCA Civ 446, Ch 77. URL: <https://vlex.co.uk/vid/vodafone-2-v-hm-793577649>.
201. Cases C-446/04, C-35/11, C-362/12, Test Claimants in the FII Group Litigation. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=145536&doclang=en>.
202. Code des impôts sur les revenus. 1992. CIR 92. P. 544-545. URL: <https://finances.wallonie.be/files/NOSTRA/textes%20legaux/code%20des%20impots%20sur%20le%20revenu%20-%20exercice%202022.pdf>
203. Code of Administrative Court Procedure of Germany, 19 March 1991. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_vwgo/englisch_vwgo.html.
204. Código de procedimento e de processo tributário (Tax Procedure and Process Code of Portugal). URL: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=256&tabela=leis&ficha=1&pagina=1
205. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Artigo 138. URL: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2014-64205634>
206. Combating tax evasion, staffing of audit services and other provisions under the responsibility of the Ministry of Finance: The Law of Greece № L3943/2011. URL: <https://www.taxheaven.gr/law/3943/2011>

207. Commentaries on the articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Library. URL: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.
208. Commentaries on the articles of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries, 2017. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
209. Commentary on the LSS (October 2017) URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655344/HMRC_Resolving_tax_disputes.pdf
210. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation*, Tenth Session Geneva, 19-23 Oct. 2015, E/C.18/2015/CRP.8. URL: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf
211. Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 02.06.2010, No 318014, Publié au recueil Lebon, 2010. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000022330567>.
212. Convention between The Kingdom of the Netherlands and Japan for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Article 24(5). 2010. 49 p. URL: https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/press_release/sy220825ne_b.pdf
213. Convention Between The United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and The Oriental Republic of Uruguay for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital, Article 25(5). 2016. 45 p. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a8070dbed915d74e33fa71e/DTC_UK-UY_GOV_UK_2_.pdf

214. Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (90/436/EEC), article 12(1). 1990. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:41990A0436>
215. Co-operative compliance. The Office of the Revenue Commissioners Website. URL: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/cooperative-compliance/cooperative-compliance.aspx>
216. Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, *OECD*, 2013. URL: <https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>.
217. Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC. EU, 2011/16/EU, 15 February 2011. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32011L0016>
218. Council Directive on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. EU, 2017/1852, 10 October 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32017L1852>
219. D.P. Sengupta Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. Flexible multi-tier dispute resolution in international tax disputes. Editors Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede. IBFD. 2020. 522 p.
220. Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156. URL: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2015-09-24;156!vig=~art9>
221. Decreto-Legge 23 ottobre 2018, n. 119. 2018. URL: https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2018-10-23&atto.codiceRedazionale=18G00151&elenco30giorni=false

222. Development of civil law thinking in the USSR / *Olimpiad S. Ioffe*. Milano : Dott. A. Giuffrè, 1989. XIX, 414 p
223. Diana van Hout, Concluding Remarks : Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. P. Pistone, J.P. Goede ed. IBFD, 2021. 580 p. 423-482.
224. Dutch Civil Code (Civil Code of the Netherlands), 1992. URL: <http://www.dutchcivillaw.com/civilcodegeneral.htm>
225. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk, Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands? *International taxation*, Volume 43, Issue 8/9, 2015, pp. 495-499. URL: https://www.researchgate.net/publication/358799500_Joint_Audits_Next_Level_in_Cooperation_between_Germany_and_The_Netherlands
226. Economic Survey of Sweden 2017. URL: <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-sweden.htm>.
227. Edson Eribe, Tax Mediation in Mexico : Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. P. Pistone, J.P. Goede ed. IBFD, 2021. 580 p. p. 139-150.
228. EU interpretation of judge's minds. URL: <https://www.interpretationnow.com/eu-interpretation>.
229. European Convention on Human Rights. URL: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_ENG.
230. Execution of the judgments of the European Court of Human Rights *Ravon and others, Kandler and others, Société IFB and Maschino against France*, 21 February 2008 No. 18497/03. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22itemid%22%3A%22001-109770%22%7D>
231. *F.C. de Groot*, Het rapport onderzoek grote ondernemingen: worden de beleidsverwachtingen omtrent het horizontaal toezicht ook daadwerkelijk gerealiseerd?, *Weekblad Fiscaal Recht* 2017/204

232. *F.R. Herreveld*, *Horizontaal toezicht: de weg naar toekomst, ook voor het MKB*, *Weekblad Fiscaal recht*. 2007, pp. 1325-1343. URL: <https://www.inview.nl/document/inod3c3d8fac527613159f935f02d66e7249/weekblad-fiscaal-recht-horizontaal-toezicht-de-weg-naar-toekomst-ook-binnen-het-mkb>
233. FEA Sander, *National Conference on the Causes of Dissatisfaction with Administration of Justice* (1976). 230 p. URL: <https://ncsc.contentdm.oclc.org/digital/collection/ctadmin/id/1245>
234. Federal Court of Australia, Mediation section. URL: <http://www.fedcourt.gov.au/case-management-services/ADR/mediation>.
235. First report of the India's Tax Administration Reform Commission (TARC), 2014. p. 243, URL: <https://www.india-briefing.com/news/indias-tax-administration-reform-commission-tarc-releases-report-8597.html>.
236. Fiscale Bemiddelingsdienst, Jaarverslag 2015, Federale Overheidsdienst Financiën, 2015. URL: http://financien.belgium.be/sites/default/files/jaarverslag%202015_NL.pdf
237. Frederik Zimmer, Artikkelen inngår i en serie artikler som inneholder presentasjon og analyse av høyesterettsdommer i skattesaker i det foregående året. *Skatterett*, № 4, 2011. p. 301–332. URL: <https://www.jus.uio.no/forskning/omrader/barekraftsrett/publikasjoner/vedlegg/hoyesterettsdommer-i-skattesaker-2010.pdf>
238. G. Clews, E. Duncan, *Audits and disputes: the myths, the realities and the lessons to be learnt* : New Zealand Law Society Tax Conference, Auckland (13 Oct. 2016), 2016. URL: <https://www.taxcounsel.co.nz/Resources/Publications+papers+and+commentary/Audits+and+DisputesThe+Myths+The+Realities+and+the+Lessons+to+be+Learnt.html>.

239. *G.Th.K. Meussen*, Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst, *Weekblad voor fiscaal recht*. 2012, Vol. 131. pp. 1024-1029. URL: <https://hdl.handle.net/2066/106518>
240. Gemeinsame Absichtserklärung zwischen den Steuerverwaltungen der Republik Kroatien und des Freistaats Bayern über verstärkte Zusammenarbeit im Steuervollzug. 2014. URL: <http://www.porezna-uprava.hr/Dokumenti%20vijesti/Sporazum.pdf>.
241. General Report, in Dispute resolution procedures in international tax matters. IFA Cahiers vol. 101A, 2016. 813 p.
242. Georg Jellinek, Die Lehre von den Staatenverbindungen. *O. Haering*, Oxford University. 1882. 338 p. URL: <https://archive.org/details/dielehrevondens01jellgoog>
243. Glasl, F. Konfliktmanagement: Diagnose und Behandlung von Konflikten in Organisationen. 1980. 535 p. URL: <https://books.google.de/books?id=LFjYAAAACAAJ>.
244. Government Report on the Fight against Tax Fraud and Tax Evasion, 2018. URL: [https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV\(2019\)0240.pdf](https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/162244/P8_TA-PROV(2019)0240.pdf).
245. Guide to the mutual agreement procedure under tax treaties, 2012. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/ta-Guide_MAP.pdf
246. Hans Mooij, *Arbitration Institutes: An Issue Overlooked*, *Intertax*, 2019, Vol. 47, Issue 8/9, pp. 737-744. URL: <https://doi.org/10.54648/taxi2019072>
247. Help and answers to your questions about filing a complaint with the Danish Tax Appeal Office. URL: <https://skatteankestyrelsen.dk/klager>.
248. *I.T. van den Berg vs M.F. de Ridder*, Het rapport onderzoek grote ondernemingen vertaald. Een kritische analyse van het onderzoek,

- Weekblad Fiscaal Recht*. 146e jrg., nr. 7214, 9 november 2017. URL: https://www.inview.nl/document/id107487e8651a4db79e0889473ca784a8/nederlands-juristenblad-fiscaal-recht?ctx=WKNL_CSL_85&tab=tekst
249. *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes* : Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30.01.2007, OECD, p. 12. URL: <https://web-archiv.eocd.org/2012-06-15/139137-38055311.pdf>.
250. Indah Susanti, Laode Arahman Nasir Implementation of tax regulations on internet-based business activity case study: Google's tax avoidance in Indonesia. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*. 2017. Volume 167. URL: <https://www.atlantispress.com/article/25887421.pdf>
251. Irene Burgers, Diana Criclivaia, Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most? *World Tax Journal*, 2016, Vol. 8. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3726030
252. Isabo Heirbaut Een horizontaal toezichtsmodel in de belgische fiscaliteit: Магістерська робота на здобуття ступеня магістра права. Гентський Університет. 2018. 185 с. URL: https://libstore.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/479/399/RUG01-002479399_2018_0001_AC.pdf
253. J Scott Wilkie, Implementation of Arbitration Decisions in Domestic Law : International Arbitration in Tax Matters Lang Michael et al. : IBFD Publications, 2015. URL: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=3849&context=scholarly_works
254. Jaap Woldendorp, The Polder Model: From Disease to Miracle? *Dutch Neo-corporatism 1965–2000*, Amsterdam, 2005. p. 267-269.
255. Jean-Blaise Eckert, Switzerland tax disputes review : *Tax disputes and litigation review. Seventh edition*. Ed. Simon Whitehead. 2019. P. 306-316.

256. Jhering, Rudolf von . *Der Kampf um's Recht* (in German). Wien: Manz'sche Buchhandlung. 1872. URL: <http://resolver.sub.uni-goettingen.de/purl?PPN512195463>
257. Jhering, Rudolf von. *The Struggle for Law*. Translated by Lalor, John Joseph (2nd ed.). Chicago: Callaghan & Company. 1915.
258. Joined Cases C-397/98 and C-410/98. Metallgesellschaft Limited, Metallgesellschaft AG and Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, The Metal and Commodity Co. Ltd. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=45607&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=605042>
259. Judgments - Ghaidan (Appellant) v. Godin-Mendoza (FC) (Respondent). UKHL 30, 2004. URL: <https://publications.parliament.uk/pa/ld200304/ldjudgmt/jd040621/gha-1.htm>
260. Kapadia S.H., Observation of the Supreme Court in Brij Lal & Ors vs Commnr. Of Income Tax, Jalandhar on 21 October, 2010. URL: <https://indiankanoon.org/doc/647015/>
261. Katerina Perrou, *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD Doctoral Series, 2014, 316 p.
262. Lei Geral Tributária - Artigo 68. URL: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775-158396346>
263. Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven). 17.06.2005. No. 67. URL: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-06-17-67?q=Lov%20om%20forvaltning%20av%20skatter>
264. Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) (Civil Procedures Act). 17.06.2005. No. 90. URL: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2005-06-17-90?q=sivilprosessloven>

265. M. Jone, Evaluating New Zealand's Tax Dispute Resolution System: A Dispute Systems Design Perspective, 2016. 228 p.
266. M.B.A. van Hout, Mens, Maatschappij en Mediation. Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek, Sdu Uitgevers. *Tilburg University*. 2013, 400 p. URL: https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/9990314/Van_Hout_Mens_maatschappij_13_12_2013.pdf
267. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report : Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 2015. 50 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en#page9
268. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD Dispute resolution section. URL: <https://web-archive.oecd.org/2012-06-14/75147-manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>
269. Mario Züger, Arbitration under Tax Treaties, Books IBFD, 2002, 276 c.
270. MBA van Hout, Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? World Taxation Journal. 2018. Vol. 10. No. 1. Journal Articles & Papers IBFD. URL: <https://doi.org/10.59403/1gcj8pt>
271. MC Euwema, L. van der Velden CCJM Koetsenruijter, Prettig contact met de overheid, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2010, 56 p. URL: <file:///C:/Users/Alexander/Downloads/Eindrapportage-pioniertraject-mediatorvaardigheden-resultaten-analyses-en-aanbevelingen.pdf>
272. Mexico Federal Tax Code. URL: <https://bado.mx/en/Codigo-fiscal-de-la-federacion>
273. Model Standards of Conduct for Mediators in the United States: Summary of existing American Bar Association ADR Policy, Section of Dispute

- resolution. Police & Standards. URL: https://www.americanbar.org/groups/dispute_resolution/policy_standards
274. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
275. Nataša Žunić Kovačević, Stjepan Gadžo, Irena Klemenčić. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The Croatian Experience : Flexible multi-tier dispute resolution in international tax disputes. P. Pistone, J.P. Goede ed. IBFD, 2020. 528 p.
276. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2005. 375 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2005_mtc_cond-2005-en.
277. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2008. 415 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2008_mtc_cond-2008-en.
278. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010. 470 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en.
279. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2014. 496 p. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en.
280. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017. 658 p. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.
281. OECD Observer, 2016-2020. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-observer_15615529
282. OECD, Co-operative Compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance, 2013, pp. 48, 98. URL:

- https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page50
283. OECD, Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (Istanbul, 15-16 Sept. 2010), pp. 7-8. URL: <https://web.archive.oecd.org/2016-05-11/103679-45988932.pdf>
284. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Explanatory Statement. Final Reports 2015. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>
285. Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (Constitutional Court Procedural Law). Lei Aprovado em 28 de outubro de 1982. URL: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/legislacao0101.html>
286. Press release issued by the Registrar of the Court of Human Rights on case No. 8916/05, 30 June 2011. URL: <file:///C:/Users/Alexander/Downloads/Chamber%20judgment%20Association%20Les%20T%EF%BF%BDmoins%20de%20J%EF%BF%BDhovah%20v.%20France%2030.06.11.pdf>
287. Processo tributario e interpelli: il decreto attuativo della delega fiscal. Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156. 2015. URL: <https://www.altalex.com/api/CreateSentenzaPdf/98AA905E-8E52-408C-A2D5-6ECC6266511E>
288. R. Seer, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: German Association of Tax Lawyers*. 2013, Vol. 36. p. 351.
289. Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (Tax Arbitration Legal Regime). Promulgado em 15 de Dezembro de 2010. URL: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1414&tabela=leis&so_miolo
290. Reglement interne orde Fiscale Bemiddelingsdienst. No. C – 2010/03293, 07.05.2010. URL: <https://finance.belgium.be/sites/default/files/downloads/10-05-07.pdf>

291. Regulamento da inspeção tributária - Artigo 12. URL: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-58929710>
292. Resolving Tax Disputes - Practical Guidance for HMRC staff on the Use of Alternative Dispute resolution in Large or Complex Cases : HMRC Guide. URL: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>.
293. Roman Seer, Anna Lena Wilms Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The German Experience. Flexible multi-tier dispute resolution in international tax disputes. Editors Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede. IBFD. 2020. 580 p.
294. Sidhu P.K., Is the Mutual Agreement Procedure Past Its “Best-Before Date” and Does the Future of Tax Dispute Resolution Lie in Mediation and Arbitration?, *Bulletin for International Taxation*. 2014, Vol. 68, Num. 11. URL: <https://library.ddtc.co.id/index.php?subject=%22Bulletin+For+International+Taxation%22&search=Search&page=4>
295. Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA) (Istanbul, 15-16.09. 2010), OECD Joint Audit Report, pp. 7-8. URL: <https://webarchive.oecd.org/2016-05-11/103679-45988932.pdf>
296. Skoczylas A, Swora M, Administrative Judiciary in Poland in search of fairness and efficiency – overview, p. 118: <https://rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/view/359>.
297. Strategy of the Tax Administration (2016-2020). 12 p. URL: <https://www.porezna-uprava.hr/en/Documents/Strategy%202016-2020%20final.pdf>.
298. Tax Code of Administrative Procedures of Greece, L2717/1999. URL: <https://www.taxheaven.gr/law/2717/1999>.

299. Tax Court Rule 124: Rules of practice and procedure United States Tax court. URL: https://www.ustaxcourt.gov/resources/ropp/Complete_Rules_of_Practice_and_Procedure_Amended_03202023.pdf
300. Tax Dispute Resolution: a new Chapter emerges. Tax administration without borders, Ernst & Young 2010. URL: <https://ru.scribd.com/document/47397554/Tax-dispute>.
301. Tax dispute resolution: a new chapter opens. Tax administration without borders : EYGM Ltd, 2010. URL: http://www.blog.ey.pl/taxweb/wp-content/uploads/2012/01/TAWB_A_new_chapter_in_dispute_resolution_3Dec10_lowres.pdf
302. Tax Procedure Code of Greece, The law № L4174/2013, adopted 26.07.2013. URL: <https://www.taxheaven.gr/law/4174/2013>.
303. Taxpayer Advocate Service, 2016 Annual Report to Congress. 2016, Volume 1. URL: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2016-annual-report-to-congress/full-report>
304. The changing face of international tax arbitration. Freshfields Bruckhaus Deringer LLP, 2017. URL: https://www.freshfields.de/49bc4d/globalassets/imported/ims/pdf/06134_pg_tax_tax-briefing_aw.pdf
305. The Danish Parliamentary Ombudsman. Annual Report. 2022. URL: https://en.ombudsmanden.dk/publications/annual_reports/annual_report_2022/
306. The Fiscal Code of Germany, adopted 16.03.1976 (accessed 20.08.2023). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao.
307. The Justice Statistical Information System of Portugal, that covers information on the activity and characterization of cases in the various courts, namely, in judicial courts and administrative and tax courts of first

- instance and high courts. Justice statistic website URL: <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/en-us/pages/tribunais.aspx>
308. The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol, 2011. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en
309. The Taxpayer Bill of Rights : The Taxpayer Advocate Service, IRS official Website. URL: <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>
310. The Tribunal Procedure (First-tier Tribunal) (Tax Chamber) Rules. 2009. SI 2009/273, FTR. URL: <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/273/article/28>
311. Tom Bergin Google to pay \$185 million UK back taxes, critics want more. *Reuters*, 2016, January 23. URL: <https://www.reuters.com/article/us-google-britain-taxation-idUSKCN0V10B3/>
312. Tribunals, Courts and Enforcement Act (TCEA) 2007. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15>
313. Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes: *Annex 2 of the Agreement Establishing the World Trade Organization*, 377 p. URL: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/28-dsu.pdf
314. Use alternative dispute resolution to settle a tax dispute. HMRC. URL: <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>
315. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19971370926>
316. Wendy Hensen and Diana van Hout Tax Mediation in Belgium and the Netherlands : Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. P. Pistone, J.P. Goede ed. IBFD, 2021. 580 p. p. 139-140.

317. X. Oberson (General Reporter), *Exchange of Information and Cross-Border Cooperation Between Tax Authorities*, vol. 98b, Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, 2013, 43 p.
318. Zdravko Vukšić, *Provedba horizontalnog praćenja u velikih poreznih obveznika*, *Porezni vjesnik*, 2012, No 5. p. 84-98.
319. Zvi Daniel Altman *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD Books, 2006. 512 p. p. 105.
320. Zwemmer J.W., *Horizontaal toezicht*, *Weekblad Fiscaal Recht*. 2005, pp. 1213-1228. URL: <https://www.inview.nl/document/inoda2c08fe58995892c36763a1f4d7c54f5/weekblad-fiscaal-recht-horizontaal-toezicht>

ДОДАТОК

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ
ДИСЕРТАЦІЇ ТА ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ
Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації.
Статті в періодичних фахових наукових виданнях України:

1. Заверуха О. Б. Суб'єктивні публічні права як об'єкт судового захисту. *Право України*. 2004. № 4. С. 49 – 52.

2. Заверуха О. Б. Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації. *Право України*. 2020. № 4. С. 21–31. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2020_4/pravo_2020_4-s1/

3. Заверуха О. Б. Судова доктрина правових наслідків у податкових спорах. *Збірник наукових праць. Актуальні проблеми правознавства*. 2021. 4/(28). С. 44 – 52. URL: <http://app.wunu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/06/4-2021.pdf>

4. Заверуха О. Б. Правові доктрини у податкових спорах: особливості, мета та завдання. *Право України*. 2023. № 7. С. 142–151. URL: https://www.pravoua.com.ua/ua/store/pravoukr/pravo_2023_7/pravo_2023_7-s10/

5. Заверуха О. Б. Альтернативне вирішення податкових спорів у США: досвід застосування та можливість упровадження в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2022. Вип. 6. С. 93–98. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2022/6/16.pdf>

6. Заверуха О. Б. Перспективи впровадження в Україні іноземних практик вирішення податкових конфліктів альтернативними методами. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2022. № 4 (78). С. 194–200. URL: http://law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2022/29.pdf

7. Заверуха О. Б. Диференціація публічних інтересів під час реалізації податкових відносин. *Юридичний вісник*. 2023. № 2. С. 102–109. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v2_2023/13.pdf
8. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. 2023. № 2. С. 57–63. URL: <http://kyivchasprava.kneu.in.ua/index.php/kyivchasprava/article/view/317/303>
9. Заверуха О. Б. Відображення законних інтересів платників податків у їх правах: теоретичний та практичний аспекти. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 7. С. 74–77. URL: http://www.lsej.org.ua/7_2023/15.pdf
10. Заверуха О. Б. Складники правового статусу платників податків у контексті забезпечення реалізації їхніх законних інтересів. *Правова позиція*. 2023. № 2 (39). С. 15–19. URL: <https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2023/2/3.pdf>
11. Заверуха О. Б. Баланс інтересів учасників податкових відносин: теоретико-правовий аспект. *Нове українське право*. 2023. № 3. С. 81–87. URL: <http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/486/437>
12. Заверуха О. Б. Конфліктність податкових відносин: причини та шляхи подолання. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2023. № 1. С. 113–118. URL: <http://www.nvppp.in.ua/vip/2023/1/20.pdf>
13. Заверуха О. Б. Причини виникнення конфліктів у податкових правовідносинах. *Юридичний бюлетень*. 2023. № 29. С. 301–308. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/29/36.pdf>
14. Заверуха О. Б. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. *Публічне право*. 2023. № 2(50). С. 46–53. URL: <https://www.publichne-pravo.com.ua/files/50/5.pdf>
15. Заверуха О. Б. Правова природа медіації та практика її застосування при вирішенні податкових спорів. *Law. State. Technology*. 2023. № 2. С. 3–10. URL: <https://journals.politehnica.dp.ua/index.php/lst/article/view/286>

16. Заверуха О. Б. Застосування медіації при вирішенні податкових спорів: досвід країн центральної та північної Європи. *Правові новели*. 2023. № 20. С. 87–92. URL: <http://legalnovels.in.ua/archive>

Статті в зарубіжних наукових виданнях:

17. Stefanchuk M., Teremetskyi V., Muzyka A., Cherniak O., Yuzkov L., Sloma V., Moskaliuk N., Zaverukha O. Bringing a state to civil liability within legal relations of property restitution. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* (Print ISSN: 1544-0036; Online ISSN: 1544-0044). Review Article. 2021. Vol: 24 Issue: 1S. URL: <https://www.abacademies.org/articles/bringing-a-state-to-civil-liability-with-in-legal-relations-of-property-restitution.pdf>

18. Заверуха О. Б. Актуальні напрямки розвитку медіаторних механізмів: досвід США та Великої Британії. *Knowledge, Education, Law, Management*. 2023. №1 (53). С. 237-242. URL: <https://www.kelmczasopisma.com/viewpdf/10279>

Статті в періодичних наукових виданнях, які індексуються в наукометричних базах Web of Sciences та Scopus:

19. Bondarenko I., Kotenko A., Kucheryavenko M., Zaverukha O. A comparison of tax compliance tools in Ukraine with select european countries. *European Taxation*. 2023. Vol. 63. № 10. Scopus URL: <https://www.ibfd.org/shop/journal/comparison-tax-compliance-tools-ukraine-select-european-countries>

20. Alla Sotska, Nataliia Pavlovska, Oleg Zaverukha. Legal responsibility for violations of the social and economic rights of persons with disabilities. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2023. Vol. 9 No. 3. P. 185-193. WebOfScience URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/2144>

21. Puyda, R. & Zaverukha, O. Tax Register of Drohobych Povit in 1511 as a Historical Source. *Skhidnoievropeyskyi istorychnyi visnyk* [East European

Historical Bulletin], 2023. № 28. P. 20-28. doi: 10.24919/2519-058X.28.287555.
Scopus. URL: <http://eehb.dspu.edu.ua/article/view/287555> DOI:
<https://doi.org/10.24919/2519-058X.28.287555>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

22. Заверуха О. Б. Особливості адміністративного процесу як засобу забезпечення процедури розгляду спору в адміністративному суді. *Адміністративна реформа в Україні: шлях до Європейської інтеграції* : зб. матеріалів наук.-практ. конф., м. Київ, 14-15 лютого 2003 р. Київ : Київський регіональний центр Академії правових наук України, 2003. С. 87–89.

23. Заверуха О. Б. Окремі аспекти регулювання податкового кредиту. *Вороновські читання (Фінансове право : сучасний стан та перспективи)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 5 жовтня 2016 р. Київ : Асоціація фінансового права України. 2016. С. 89–93.

24. Заверуха О. Б. Емпіричний досвід застосування медіації при вирішенні податкових спорів у світі як маркер можливості запровадження медіації в Україні. *Вороновські читання (Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2017. С. 73–76.

25. Заверуха О. Б. Потенційні можливості запровадження медіації у податкових відносинах: компаративний аспект. *Вороновські читання (Єдність адміністративних та фінансових процедур)* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 5-6 жовтня 2018 р. Харків : Асоціація фінансового права України. 2018. С. 290–292.

26. Заверуха О. Б. Теоретичні та практичні аспекти захисту учасників податкових відносин на сучасному розвитку податкового регулювання. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : зб. ст., допов. та тез учасників міжнар. наук.-практ.

конф., м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 66–70.

27. Заверуха О. Б. Європейський досвід застосування медіації у сфері оподаткування. *Вороновські читання (Фінансово-правові дисципліни : сучасні погляди на розмежування та інтеграцію)* : за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 5-6 жовтня 2020 р. Харків : Асоціація фінансового права України, 2020. С. 37–45.

28. Заверуха О. Б. Спори щодо встановлення результатів на проміжних виборах народних депутатів України. *Захист виборчих прав адміністративними судами в Україні* : зб. тез доповідей IV Міжнар. наук.-практ. конф. «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики», м. Київ, 1–2 липня 2021 р. Київ : «Ваїте», 2021. С. 189–193.

29. Заверуха О. Б. Еволюція підходів щодо застосування адміністративними судами строків звернення до суду в податкових спорах, у яких було використано процедуру досудового врегулювання спору. *Податкові спори в адміністративному судочинстві: Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики* : зб. тез доповідей V міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 4-5 липня 2022 р. Київ : «Ваїте», 2022. С. 91–94.