

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГРУБСЬКА КСЕНІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 342.9:336.225.3

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА
ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне

джерело

К. В. Грубська

Науковий керівник

ГОЛОВІЙ Людмила Василівна

кандидат юридичних наук, доцент

Київ - 2026

АНОТАЦІЯ

Грубська К.В. Адміністративно-правові засоби захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 Право). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2026.

У межах проведеного дисертаційного дослідження здійснено комплексне теоретико-правове осмислення адміністративно-правових засобів захисту платників податків у процедурі оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, як контролюючих органів. Актуальність роботи зумовлена необхідністю формування ефективної гарантійної моделі податкового адміністрування в умовах трансформації публічно-правових інститутів України. Дослідження інтегрує доктринальний, нормативний та праксеологічний виміри аналізу, а особливу увагу приділено функціонуванню контролюючих органів у системі державної влади.

У результаті доктринального узагальнення наукових підходів уточнено понятійно-категоріальний апарат дослідження. Адміністративно-правові засоби захисту платника податків концептуалізовано як системну сукупність юридичних інструментів процедурного та матеріального характеру, що спрямовані на скасування протиправних рішень, відновлення порушених прав та гарантування податково-правового статусу суб'єкта.

Комплексний аналіз нормативної основи дозволив встановити багаторівневу природу правового регулювання адміністративних та податкових відносин, та водночас встановлено наявність фрагментарності та нормативної колізійності окремих положень, що відповідно знижує ефективність

правозастосування у сфері правового захисту прав та законних інтересів платників податків.

З позицій системно-структурного підходу виокремлено ключові ознаки адміністративно-правових засобів захисту, до яких віднесено нормативну визначеність, процедурну формалізованість, імперативність та інституційну закріпленість. Додатково підкреслено їх функціональну спрямованість на забезпечення балансу публічного та приватного інтересів.

Узагальнення доктринальних положень дало змогу сформувати багаторівневу класифікацію адміністративно-правових засобів захисту, при цьому критеріями диференціації запропоновано суб'єктний склад, функціональне призначення, процесуальна форма та юридичний результат. Такий підхід забезпечує систематизацію правових інструментів у сфері оподаткування та підвищує рівень їх прикладної інтерпретації.

У межах дослідження суб'єктного складу податкових правовідносин здійснено його функціональну диференціацію. Виокремлено безпосередніх, опосередкованих та спеціалізованих суб'єктів адміністративно-правового захисту, кожна група з яких характеризується специфічним обсягом компетенції та процесуальних можливостей, що відповідно забезпечує багаторівневу організацію захисного механізму.

В рамках праксеологічного аналізу визначено процедуру адміністративного та судового оскарження як ключовий елемент механізму захисту прав та законних інтересів платників податків, реалізації конституційного права на ефективний засіб юридичного захисту. Встановлено, що ефективність процедур оскарження детермінується рівнем нормативної визначеності та доступності процедур. Запропоновано твердження, що наявність правових прогалин і колізій негативно впливає на стабільність правозастосування, особливо це проявляється у випадках

дискреційних повноважень контролюючих органів, відтак актуалізується потреба у системній нормативній уніфікації.

У межах функціонального аналізу встановлено, що адміністративне оскарження виконує превентивну та коригувальну функції, оскільки спрямоване на оперативне усунення порушень без звернення до суду. Водночас рівень його ефективності залишається недостатнім, що підтверджується результатами розгляду скарг у межах адміністративного оскарження, за наслідками яких переважають рішення суб'єкта владних повноважень як контролюючого органу вищого рівня про залишення без змін раніше прийнятих оскаржуваних рішень. Саме такі результати розгляду скарг зумовлюють низький рівень довіри платників податків до механізму адміністративного оскарження та обумовлюють надання переваги судовому захисту у практиці правозастосування.

Дослідження міжнародного досвіду засвідчило наявність ефективних моделей багаторівневого податкового захисту, зокрема, у правових системах Німеччини, Франції, Іспанії та США, де домінує поєднання адміністративних і судових гарантій, важливу роль відіграють спеціалізовані податкові органи та судові інституції, що забезпечує єдність правозастосовної практики.

У результаті компаративного аналізу встановлено ефективність таких превентивних механізмів податкового регулювання як консультаційні процедури та досудове врегулювання спорів через ефективність мінімізації конфліктності у податкових правовідносинах. Такий підхід є перспективним для імплементації в національну правову систему.

Аналіз функціонування податкових органів засвідчив зростаючу роль цифровізації адміністративних процедур, адже електронні сервіси забезпечують оперативність, прозорість та стандартизацію податкового адміністрування, а також

знижують рівень адміністративного навантаження на платників податків, що є особливо актуальним в умовах воєнного стану.

У межах доктринального осмислення процесуальних гарантій платників податків обґрунтовано необхідність їх розширення як системоутворюючого елементу адміністративно-правового захисту. Констатовано, що ефективність реалізації права на захист безпосередньо корелює з рівнем нормативної визначеності процедур, доступністю інформації та якістю мотивації індивідуальних адміністративних актів контролюючих органів. Відсутність належної уніфікації процесуальних стандартів зумовлює асиметрію у взаємовідносинах між державою та платником податків. Це, у свою чергу, трансформується у зниження рівня правової довіри до фіскальної системи.

З позицій функціонального аналізу адміністративно-правовий захист розглядається як інституційно інтегрований елемент механізму публічного адміністрування у сфері оподаткування. Його зміст не обмежується відновлювальною функцією, а охоплює також стабілізаційну, регулятивну та превентивну складові. Така багатofункціональність зумовлює його вплив на якість управлінських рішень суб'єктів владних повноважень. Відтак адміністративно-правовий захист набуває характеру системного гарантійного механізму.

Концептуалізовано гарантійну модель адміністративно-правового захисту прав платників податків, що ґрунтується на інтеграції процедурної визначеності, цифрової трансформації та нормативної стабільності. Така модель передбачає мінімізацію дискреційності повноважень контролюючих органів шляхом посилення імперативних процесуальних стандартів. Водночас вона орієнтована на забезпечення передбачуваності правозастосування як ключового елементу правової визначеності, а її реалізація формує умови для сталого функціонування податкової системи.

У межах дослідження доведено необхідність адаптації адміністративно-правового механізму захисту до умов правового режиму воєнного стану. Зазначений режим детермінує підвищену вразливість податкових правовідносин та обмеження інституційної спроможності окремих органів державної влади. У зв'язку з цим особливого значення набуває забезпечення безперервності адміністративних процедур оскарження та гарантованого доступу до засобів правового захисту, що є елементом публічно-правової безпеки держави.

Проведений аналіз дозволив визначити перспективність імплементації альтернативних способів вирішення податкових спорів у національну правову систему. Медіація та інші консенсусні процедури розглядаються як інструменти зниження конфліктогенності податкових правовідносин. Їх застосування сприяє деконцентрації судового навантаження та підвищенню ефективності досудового врегулювання спорів. Це відповідає сучасним європейським тенденціям адміністративної юстиції.

Обґрунтовано стратегічну необхідність гармонізації національного податкового законодавства з *acquis communautaire* Європейського Союзу та стандартами ОЕСР. Така гармонізація розглядається як інструмент інституційної модернізації податкової системи України. Вона забезпечує підвищення рівня правової визначеності, прозорості податкових процедур та інвестиційної привабливості держави. Водночас інтеграційні процеси повинні узгоджуватися з вимогами національної фінансової безпеки.

Узагальнення результатів дослідження дозволяє констатувати необхідність формування цілісної, багаторівневої гарантійної системи адміністративно-правового захисту прав платників податків. Така система має забезпечувати функціональний баланс між фіскальними інтересами держави та правами приватних суб'єктів у сфері оподаткування. Її впровадження сприятиме

підвищенню інституційної ефективності податкового адміністрування та зміцненню довіри до державної влади.

Ключові слова: захист прав та законних інтересів, гарантії захисту прав, адміністративно-правовий захист, платник податків, податкові правовідносини, суб'єкти адміністративних правовідносин, суб'єкти владних повноважень, контролюючі органи, оскарження рішень, оскарження дій, оскарження бездіяльності, адміністративні процедури, досудове оскарження, адміністративне судочинство, процесуальні гарантії, податкове законодавство, адміністративно-правове регулювання, правовий статус платника податків, міжнародні стандарти захисту прав, ефективність правового захисту, механізм захисту прав, правозастосування, публічно-правові відносини.

ABSTRACT

Hrusbska K.V. Administrative and legal means of protection of the taxpayer when challenging the actions or inaction of subjects of power as controlling bodies.
– *Qualification scientific work in the form of a manuscript.*

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 081 “Law” (08 Law). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2026.

Within the framework of the dissertation research, a comprehensive theoretical and legal understanding of administrative and legal means of protection of taxpayers in the procedure for appealing decisions, actions or inaction of subjects of power, as controlling bodies, was carried out. The relevance of the work is due to the need to form an effective guarantee model of tax administration in the context of the transformation of public legal institutions of Ukraine. The study integrates doctrinal, normative and

praxeological dimensions of analysis, and special attention is paid to the functioning of controlling bodies in the system of public power.

As a result of the doctrinal generalization of scientific approaches, the conceptual and categorical apparatus of the study was clarified. Administrative and legal means of protection of taxpayers are conceptualized as a systemic set of legal instruments of a procedural and material nature, aimed at terminating unlawful decisions, restoring violated rights and guaranteeing the tax and legal status of the subject.

A comprehensive analysis of the regulatory framework allowed us to establish the multi-level nature of the legal regulation of administrative and tax relations, and at the same time, the presence of fragmentation and regulatory conflict of individual provisions was established, which accordingly reduces the effectiveness of law enforcement in the field of legal protection of the rights and legitimate interests of taxpayers.

From the standpoint of the system-structural approach, the key features of administrative legal remedies are identified, which include regulatory certainty, procedural formality, imperativeness and institutional consolidation. Additionally, their functional focus on ensuring a balance of public and private interests is emphasized.

The generalization of doctrinal provisions made it possible to form a multi-level classification of administrative legal remedies, while the subject composition, functional purpose, procedural form and legal result are proposed as differentiation criteria. This approach ensures the systematization of legal instruments in the field of taxation and increases the level of their applied interpretation.

Within the framework of the study of the subject composition of tax legal relations, its functional differentiation was carried out. Direct, indirect and specialized subjects of administrative and legal protection were identified, each group of which is characterized by a specific scope of competence and procedural capabilities, which accordingly ensures a multi-level organization of the protective mechanism.

Within the framework of the praxeological analysis, the procedure of administrative and judicial appeal was determined as a key element of the mechanism for protecting the rights and legitimate interests of taxpayers, the implementation of the constitutional right to an effective means of legal protection. It was established that the effectiveness of appeal procedures is determined by the level of regulatory certainty and accessibility of procedures. The statement was proposed that the presence of legal gaps and conflicts negatively affects the stability of law enforcement, this is especially evident in cases of discretionary powers of regulatory bodies, therefore the need for systemic regulatory unification is actualized.

Within the framework of the functional analysis, it was established that the administrative appeal performs a preventive and corrective function, since it is aimed at the prompt elimination of violations without resorting to court. At the same time, the level of its effectiveness remains insufficient, which is confirmed by the results of the consideration of complaints within the framework of the administrative appeal, as a result of which the decisions of the subject of power as a higher-level supervisory body to leave the previously adopted contested decisions unchanged prevail. It is precisely such results of the consideration of complaints that determine the low level of trust of taxpayers in the administrative appeal mechanism and determine the preference for judicial protection in law enforcement practice.

A study of international experience has shown the presence of effective models of multi-level tax protection, in particular, in the legal systems of Germany, France, Spain and the USA, where a combination of administrative and judicial guarantees dominates, specialized tax authorities and judicial institutions play an important role, which ensures the unity of law enforcement practice.

As a result of the comparative analysis, the effectiveness of such preventive mechanisms of tax regulation as consultation procedures and pre-trial settlement of

disputes was established due to the effectiveness of minimizing conflicts in tax legal relations. This approach is promising for implementation in the national legal system.

An analysis of the functioning of tax authorities has shown the growing role of digitalization of administrative procedures, as electronic services ensure efficiency, transparency, and standardization of tax administration, as well as reduce the level of administrative burden on taxpayers, which is especially relevant in conditions of martial law.

Within the framework of the doctrinal understanding of procedural guarantees of taxpayers, the need for their expansion as a system-forming element of administrative and legal protection is substantiated. It is stated that the effectiveness of the implementation of the right to protection directly correlates with the level of regulatory certainty of procedures, the availability of information and the quality of motivation of individual administrative acts of controlling bodies. The lack of proper unification of procedural standards leads to asymmetry in the relationship between the state and the taxpayer. This, in turn, is transformed into a decrease in the level of legal trust in the fiscal system.

From the standpoint of functional analysis, administrative and legal protection is considered as an institutionally integrated element of the mechanism of public administration in the field of taxation. Its content is not limited to the restorative function, but also includes the stabilization, regulatory and preventive components. Such multifunctionality determines its impact on the quality of management decisions of subjects of power. Therefore, administrative and legal protection acquires the character of a systemic guarantee mechanism.

A guarantee model of administrative and legal protection of taxpayers' rights is conceptualized, based on the integration of procedural certainty, digital transformation and regulatory stability. Such a model involves minimizing the discretionary powers of regulatory authorities by strengthening imperative procedural standards. At the same

time, it is focused on ensuring the predictability of law enforcement as a key element of legal certainty, and its implementation creates conditions for the sustainable functioning of the tax system.

The study proves the need to adapt the administrative and legal protection mechanism to the conditions of the martial law legal regime. The specified regime determines the increased vulnerability of tax legal relations and limits the institutional capacity of individual public authorities. In this regard, ensuring the continuity of administrative appeal procedures and guaranteed access to legal remedies, which is an element of the public and legal security of the state, is of particular importance.

The analysis conducted allowed us to determine the prospects for implementing alternative methods of resolving tax disputes into the national legal system. Mediation and other consensus procedures are considered as tools for reducing the conflict-proneness of tax legal relations. Their application contributes to the deconcentration of the judicial burden and the increase in the efficiency of pre-trial dispute resolution. This corresponds to modern European trends in administrative justice.

The strategic need for harmonization of national tax legislation with the *acquis communautaire* of the European Union and OECD standards is substantiated. Such harmonization is considered as a tool for institutional modernization of the tax system of Ukraine. It ensures an increase in the level of legal certainty, transparency of tax procedures and investment attractiveness of the state. At the same time, integration processes must be consistent with the requirements of national financial security.

The generalization of the research results allows us to state the need to form a holistic, multi-level guarantee system for administrative and legal protection of taxpayers' rights. Such a system should ensure a functional balance between the fiscal interests of the state and the rights of private entities in the field of taxation. Its implementation will

contribute to increasing the institutional efficiency of tax administration and strengthening trust in public authorities.

Keywords: protection of rights and legitimate interests, guarantees of protection of rights, administrative legal protection, taxpayer, tax legal relations, subjects of administrative legal relations, subjects of power, regulatory authorities, appeal of decisions, appeal of actions, appeal of inaction, administrative procedures, pre-trial appeal, administrative proceedings, procedural guarantees, tax legislation, administrative legal regulation, legal status of taxpayer, international standards of protection of rights, effectiveness of legal protection, mechanism of protection of rights, law enforcement, public-legal relations.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України

1. Грубська К. В. Визначення поняття платників податків як учасників податкових правовідносин. Наукові записки. Серія: Право. Випуск 19. 2025. С. 99-105. URL: <https://pravo.cusu.edu.ua/index.php/pravo/article/view/639/664>.

2. Грубська К. В. Форми захисту прав і законних інтересів платників податків як учасників податкових правовідносин. Наше право. 2026. № 1. С. 141-149. URL: https://nashe-pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/NP-2026-1/NP_2026_1_141.pdf

3. Грубська К. В. Загальнотеоретичні особливості оскарження дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Європейські перспективи. 2026. № 1. С. 37-43. URL: https://ep.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/EP-2026-1/EP_2026_1_037.pdf

Тези наукових доповідей

4. Грубська К. В. Альтернативні суду форми захисту прав та законних інтересів платників податків. Science and education: synergy of innovation. The 8th International scientific and practical conference (March 23-25, 2026) MDPC Publishing, Berlin, Germany. 2026. Pp. 368-371. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2026/03/SCIENCE-AND-EDUCATION-SYNERGY-OF-INNOVATION-23-25.03.26.pdf>

5. Грубська К. В. Гарантії прав платників податків як елемент балансу публічних і приватних інтересів. Legal sciences. International experience in scientific research. The 9th International scientific and practical conference (April 16-18, 2026) BoScience Publisher, Chicago, USA. 2026. Pp. 576-581. URL: <https://sci->

conf.com.ua/wp-content/uploads/2026/04/INTERNATIONAL-EXPERIENCE-IN-
SCIENTIFIC-RESEARCH-16-18.04.2026.pdf

ЗМІСТ

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	17
ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ.....	34
1.1. Адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків: поняття, ознаки та класифікація.....	34
1.2. Суб'єкти правовідносин у сфері захисту прав платника податків.....	54
1.3. Оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів як форма реалізації адміністративно-правового захисту.....	73
Висновки до розділу 1.....	85
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ.....	88
2.1. Нормативно-правові засади та форми адміністративно-правового захисту прав платника податків.....	88
2.2. Способи та адміністративні (досудові) процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів.....	101
2.3. Міжнародно-правові стандарти та зарубіжний досвід адміністративно-правового захисту прав платника податків.....	115
Висновки до розділу 2.....	129

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙ ЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ.....	132
3.1. Правові гарантії забезпечення прав платника податків у процедурах адміністративного та судового оскарження.....	132
3.2. Актуальні проблеми правозастосування адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків.....	145
3.3. Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків та перспективи його розвитку в Україні.....	155
Висновки до розділу 3.....	168
ВИСНОВКИ.....	171
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	181
ДОДАТКИ.....	201

СПИСОК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ЄС – Європейський Союз

США – Сполучені Штати Америки

Представництво Президента України в АРК – Представництво Президента України в Автономній Республіці Крим

Органи влади АР Крим – Органи влади Автономної Республіки Крим

ДПС – Державна податкова служба

ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах розвитку правової держави та становлення ефективної системи публічного управління в Україні особливої значущості набуває проблема належного забезпечення та захисту прав і законних інтересів приватних осіб у відносинах із суб'єктами владних повноважень. Податкові правовідносини, як одна з найбільш розповсюджених і специфічних сфер публічно-правового регулювання, характеризуються підвищеним рівнем втручання держави у майнову сферу платників податків, що зумовлює необхідність формування дієвих адміністративно-правових механізмів їх захисту.

Реалізація фіскальної функції держави через діяльність контролюючих органів об'єктивно пов'язана з прийняттям індивідуальних адміністративних актів, вчиненням управлінських дій або допущенням бездіяльності, які безпосередньо впливають на обсяг прав та обов'язків платників податків. У зв'язку з цим особливої актуальності набуває питання забезпечення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платника податків, що неможливо без ефективних адміністративно-правових інструментів оскарження таких рішень, дій чи бездіяльності.

Чинна система адміністративно-правового захисту платника податків в Україні зазнала суттєвих трансформацій у контексті реформування податкового законодавства, адміністративного судочинства та впровадження європейських стандартів належного врядування, що загалом свідчить про поступове наближення національної правової системи до принципів верховенства права, правової визначеності та ефективного захисту прав людини. Водночас, попри наявність позитивних зрушень, у практичній площині продовжують існувати

системні проблеми, зумовлені фрагментарністю нормативного регулювання, колізійністю окремих правових норм, складністю та багаторівневістю процедур адміністративного оскарження, а також неоднозначністю правозастосовної діяльності контролюючих органів. Такий стан речей об'єктивно ускладнює реалізацію платниками податків свого права на ефективний захист, знижує рівень довіри до податкових органів та негативно впливає на загальний інвестиційний клімат держави.

Особливої уваги потребує питання оптимізації процедур адміністративного (досудового) оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, яке виступає ключовим елементом адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків. Саме досудовий порядок вирішення спорів має потенціал стати ефективним інструментом оперативного відновлення порушених прав, оскільки характеризується відносною доступністю, меншою формалізованістю та значно коротшими строками розгляду порівняно із судовим провадженням. Крім того, належним чином організована процедура адміністративного оскарження здатна забезпечити більш гнучкий та спеціалізований підхід до вирішення податкових спорів, що враховує специфіку податкових правовідносин і дозволяє мінімізувати витрати як з боку держави, так і з боку платників податків.

Водночас не можна ігнорувати той факт, що надмірне навантаження на судову систему України значною мірою зумовлене саме великою кількістю податкових спорів, які могли б бути ефективно вирішені на досудовій стадії. У цьому контексті підвищення ролі адміністративного оскарження розглядається не лише як спосіб захисту прав конкретного платника податків, але і як важливий інституційний механізм розвантаження адміністративних судів, оптимізації судочинства та підвищення загальної ефективності функціонування системи

правосуддя. Забезпечення реальної ефективності досудових процедур сприятиме зменшенню кількості судових справ, скороченню строків їх розгляду та підвищенню якості судових рішень за рахунок концентрації судів на більш складних та прецедентних спорах.

У цьому зв'язку особливого значення набуває вдосконалення нормативно-правового регулювання адміністративного оскарження, зокрема шляхом уніфікації процедур, усунення прогалин та суперечностей, а також запровадження чітких стандартів діяльності контролюючих органів при розгляді скарг платників податків. Не менш важливим є впровадження сучасних цифрових інструментів та автоматизованих систем обробки скарг, що дозволить підвищити прозорість, передбачуваність і оперативність прийняття рішень, мінімізувати корупційні ризики та забезпечити належний рівень комунікації між платниками податків і державними органами.

Особливу наукову і практичну значущість має проблема оскарження бездіяльності суб'єктів владних повноважень у податковій сфері, яка традиційно залишається менш дослідженою порівняно з оскарженням індивідуальних адміністративних актів. Наявність прогалин у правовому регулюванні та відсутність єдиного підходу до кваліфікації бездіяльності контролюючих органів як предмета адміністративно-правового захисту істотно ускладнюють реалізацію прав платників податків. Крім цього, зростання кількості податкових спорів, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства, та значне навантаження на судову систему є підставою необхідності розгляду та надання пропозицій для удосконалення податкових процесів. Це свідчить про недостатню ефективність досудових (адміністративних) процедур оскарження, які за своєю правовою природою мають виконувати превентивну та відновлювальну функції у механізмі захисту прав платника податків.

Актуальність дослідження посилюється необхідністю наукового осмислення процесуальних гарантій платника податків при реалізації адміністративно-правових засобів захисту, зокрема принципів змагальності, пропорційності, правової визначеності та доступу до ефективного засобу правового захисту. Недотримання зазначених принципів у діяльності контролюючих органів негативно впливає на рівень довіри до органів державної влади та ефективність податкового адміністрування в цілому.

У контексті євроінтеграційних процесів та імплементації міжнародно-правових стандартів, зокрема практики Європейського суду з прав людини, особливої ваги набуває питання приведення адміністративно-правових механізмів захисту платників податків у відповідність до вимог справедливого адміністративного провадження. Це зумовлює необхідність комплексного аналізу зарубіжного досвіду та можливостей його адаптації до національної правової системи.

Незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, присвячених окремим аспектам податкових та адміністративно-правових спорів, проблема адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності контролюючих органів досі не отримала системного та комплексного висвітлення. Переважна більшість досліджень зосереджується на судовому захисті, залишаючи поза належною увагою адміністративні процедури та їх правову природу. Тож, відповідно, відсутність єдиної науково обґрунтованої концепції адміністративно-правового захисту платника податків ускладнює формування послідовної правозастосовної практики та негативно позначається на ефективності реалізації прав платників податків. Це обумовлює потребу у виробленні теоретичних підходів до визначення змісту, структури та

функціонального призначення адміністративно-правових засобів захисту у податковій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематиці адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, як контролюючих органів, дослідженню питання адміністративно-правових засобів захисту платників податків, а також дослідженню питання удосконалення адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, як контролюючих органів, присвятили увагу такі науковці як Андреев Д.О., Андрійко О.Ф., Бамбізов Є.Є., Бацман Ю.В., Бевзенко В.М., Бучинський О.Й., Борщевський О.А., Буханевич О.М., Васильєва І.А., Вінцова Д.С., Гнатів О.Б., Греца Я.В., Гулак О.В., Гіжевський В.К., Горєлова В.Ю., Дорошенко Д.П., Дір І.Ю., Дмитрик О.О., Дмитренко Е.С., Єщук О.М., Жабський В.І., Зельдіна О.Р., Зіменс Є.О., Караченцев І.В., Кобильнік Д.А., Козинець І.Г., Кучерявенко М.П., Ковалів М.В., Курило В.О., Курило В.І., Криницький І.Є., Ладиченко В.В., Лабадін В.І., Легенченко М.О., Литвинов С.В., Матвійчук В.К., Мусійчук І.М., Мулявка Д.Г., Мовчун О.Г., Малярчук І.А., Мельник Р.С., Ментух Н.Ф., Назаркевич І.Б., Орехов В.Ю., Пархоменко А.П., Пасічна І.О., Панченко О.І., Парацевіна О.А., Полюк Ю.І., Перепелиця М.О., Пархоменко-Нарсесянц С.В., Пашук Т.І., Півцаєв В.О., Пришва Н.Ю., Рогозіннікова К.С., Рєзнік О.М., Саніахметова Н.О., Санжарук Т.О., Самілик Л.О., Скороход І.В., Сергєєва В.В., Сліденко А.В., Слюсаренко С.В., Смичок Є.М., Соболев Є.Ю., Соловйова Ю.О., Тараненко С.М., Теремецький В.І., Тимченко А.М., Тимошук В.П., Толкуша К.Р., Ульянов О.І., Федорчук О.М., Цельєв О.В., Цувіна Т.А., Шишов О.О., Шевцова Т.О., Шевцова Н.В., Янішевська К.Д. та інші науковці, чий праці становлять важливу наукову базу для подальшого осмислення

проблематики адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності контролюючих органів.

Враховуючи суттєвий науковий внесок зазначених вчених у вирішення проблемних аспектів захисту платників податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, слід наголосити на необхідності дослідження саме питання адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, як контролюючих органів, належності та достатності нормативно-правового регулювання такого захисту та способів удосконалення адміністративних процесів з метою запобігання порушенням прав платників податків з боку контролюючих органів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертації відповідає розділу 3 Основних наукових напрямів та найважливіших проблем фундаментальних досліджень у галузі природничих, технічних, суспільних і гуманітарних наук Національної академії наук України на 2019-2023 роки (Постанова Президії НАН України від 30.01.2019 № 30). Дисертацію виконано відповідно до п. 1.2; 1.12 Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки (Постанова загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21). Роботу виконано в межах тематики науково-дослідних робіт юридичного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України, а саме, «Механізм державної влади в правовій державі» (номер державної реєстрації 0115U006024).

Мета і завдання дослідження. *Метою дисертаційної роботи є комплексне науково-теоретичне дослідження адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а також розроблення*

науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків в Україні.

Досягнення визначеної мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- проаналізувати особливості адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків, з'ясувати їх правову природу, системні ознаки, та визначити класифікацію;
- розкрити особливості адміністративно-правового статусу та класифікацію суб'єктів правовідносин у сфері захисту прав платника податків;
- здійснити комплексне дослідження засад оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в рамках реалізації адміністративно-правового захисту;
- дослідити нормативно-правові засади та форми адміністративно-правового захисту прав платника податків;
- охарактеризувати способи та адміністративні (досудові) процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів;
- проаналізувати міжнародно-правові стандарти захисту прав платників податків та відповідний зарубіжний досвід;
- дослідити особливості гарантій забезпечення прав платника податків у процедурах адміністративного та судового оскарження;
- виявити основні проблеми правозастосування адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків;
- сформулювати концептуальні та прикладні пропозиції щодо удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у процесі реалізації суб'єктами владних повноважень владно-управлінських функцій у сфері податкового адміністрування, пов'язані із забезпеченням та захистом прав і законних інтересів платників податків.

Предметом дослідження є адміністративно-правові засоби, механізми та процедури захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, а також особливості їх нормативного регулювання та правозастосування в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальнонаукових і спеціально-юридичних методів наукового пізнання, які забезпечують комплексний, системний та міждисциплінарний підхід до дослідження адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів. Методологія дослідження ґрунтується на положеннях теорії держави і права, науки адміністративного права, фінансового та податкового права, а також на доктринальних підходах адміністративно-процесуальної науки, що дало змогу розкрити мету дослідження – від теоретико-правових засад до практичних механізмів реалізації адміністративно-правового захисту.

У дисертаційній роботі використано комплекс загальнонаукових і спеціально-юридичних методів, застосування яких забезпечило всебічність, об'єктивність і системність аналізу суспільних відносин, що виникають у процесі захисту прав платника податків у публічно-правових відносинах з контролюючими органами.

Логіко-семантичний метод застосовано для уточнення змісту та співвідношення базових правових категорій і понять, зокрема «адміністративно-

правові засоби захисту», «платник податків», «суб'єкт владних повноважень», «рішення, дії та бездіяльність контролюючих органів», «адміністративне оскарження» (підрозділи 1.1, 1.3, 3.1).

Історико-правовий метод використано для дослідження еволюції підходів до правового регулювання захисту прав платників податків у податкових правовідносинах, а також для виявлення закономірностей становлення та розвитку адміністративних процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів в Україні (підрозділи 1.2, 2.1).

Порівняльно-правовий метод застосовано з метою зіставлення національного законодавства України та зарубіжного досвіду адміністративно-правового захисту прав платників податків, а також для визначення спільних і відмінних рис у підходах до регламентації процедур адміністративного та судового оскарження у податковій сфері (підрозділи 2.3, 3.2).

Метод аналізу і синтезу використано для виокремлення структурних елементів адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків, узагальнення наукових позицій та формування авторського підходу до визначення змісту і функціонального призначення адміністративно-правових засобів захисту у податкових правовідносинах (підрозділи 1.1, 2.3, 3.3).

Системно-структурний метод дав змогу розглядати адміністративно-правовий захист платника податків як складну багаторівневу систему, що поєднує нормативно-правові, інституційні, процедурні та процесуальні елементи, взаємопов'язані у межах публічного адміністрування у сфері оподаткування (підрозділи 1.3, 3.1, 3.3).

Формально-юридичний метод застосовано при аналізі норм Конституції України, Податкового кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують порядок

оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів (підрозділи 2.2, 2.3, 3.1, 3.2).

Метод правового моделювання використано для розроблення пропозицій щодо вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків, зокрема шляхом оптимізації адміністративних процедур оскарження та посилення процесуальних гарантій платника податків (підрозділ 3.1).

Логіко-юридичний метод застосовано при формулюванні висновків, узагальнень і пропозицій дисертаційного дослідження, а також при обґрунтуванні напрямів удосконалення адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків у діяльності контролюючих органів (підрозділи 3.4, 4.2, 4.3).

Наукова новизна отриманих результатів. Дисертація є сучасним комплексним дослідженням, у межах якого здійснено системний аналіз адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів, визначено їх місце та функціональне призначення у системі публічного адміністрування у сфері оподаткування, досліджено взаємозв'язок нормативно-правових, інституційних і процедурних елементів механізму адміністративно-правового захисту платника податків, а також окреслено напрями вдосконалення національного законодавства та правозастосовної практики у цій сфері. Проведене дослідження дало можливість сформулювати такі положення, що мають елементи наукової новизни та виносяться на захист як особистий внесок, зокрема:

уперше:

– запропоновано класифікацію прав платників податків за функціональним критерієм, відповідно до їх призначення у механізмі захисту прав у адміністративних правовідносинах, а саме: інформаційно-комунікаційні права – забезпечують доступ до податкової інформації та ефективну взаємодію з

контролюючими органами, у тому числі із застосуванням електронних сервісів; процедурно-учасницькі права – гарантують участь платника податків у податкових процедурах, зокрема під час проведення перевірок та розгляду їх результатів; захисні (юрисдикційні) права – спрямовані на оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів та відновлення порушених прав; фінансово-матеріальні права – пов’язані з реалізацією майнових інтересів платника податків, включаючи отримання пільг, відстрочення платежів і повернення надміру сплачених сум; диспозитивні права (права вибору) – відображають можливість платника самостійно визначати форми поведінки у межах податкових правовідносин; гарантійно-приватні права – забезпечують захист конфіденційної інформації та приватної сфери платника податків;

– запропоновано класифікацію суб’єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків, яка розподіляє їх на три групи. До першої групи належать безпосередні суб’єкти, на яких безпосередньо поширюється дія податкового законодавства та які формують ядро податкових правовідносин: платники податків – фізичні та юридичні особи, включно з резидентами та нерезидентами, що виконують податкові обов’язки та реалізують права через участь у правовідносинах; держава в особі контролюючих і податкових органів, що здійснюють адміністрування податків, контроль за дотриманням законодавства та захист публічно-правових інтересів. До другої групи віднесено опосередкованих суб’єктів, які беруть участь у податкових правовідносинах непрямо, виконуючи допоміжні чи представницькі функції: податкові агенти, що утримують і перераховують податки; представники платників податків – юристи, адвокати, нотаріуси та уповноважені особи компаній; консультанти, аудитори та експерти, які забезпечують законне виконання податкових обов’язків і захист прав платників. Третю групу складають суб’єкти захисту прав платників податків, що

відповідають за реалізацію прав та законних інтересів: адміністративні органи оскарження (комісії та апеляційні органи при податкових установах), суди, а також омбудсмени та контролюючі інституції, що здійснюють нагляд, правовий захист та запобігання зловживанням у сфері оподаткування;

удосконалено:

– науковий підхід до визначення поняття «захист прав платників податків», під яким запропоновано розуміти врегульовану нормами фінансового, податкового та адміністративного права діяльність платника податків і уповноважених державних органів, спрямовану на попередження, припинення порушень, а також відновлення чи визнання прав і законних інтересів платника податків шляхом застосування передбачених законом адміністративно-правових та судових засобів у межах відповідних процедурних форм;

– наукові підходи до класифікації адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків шляхом розроблення їх комплексної систематизації з урахуванням публічно-правової природи податкових відносин та особливостей адміністративно-правового статусу платника податків, відповідно до якої такі засоби класифіковано за суб'єктом застосування (засоби, що реалізуються платником податків, та засоби, що застосовуються уповноваженими органами публічної влади), формою реалізації (процесуальні та непроцесуальні), функціональним призначенням (превентивні, припиняючі, відновлювальні та компенсаційні), юридичною природою (матеріально-правові та процедурно-правові), а також за результатом застосування (спрямовані на визнання, зміну або припинення податкових правовідносин, усунення наслідків порушення прав і притягнення винних осіб до юридичної відповідальності), що дозволяє розглядати адміністративно-правові засоби захисту як цілісну систему та підвищує ефективність їх теоретичного осмислення і практичного застосування;

– науково-методичний підхід до розуміння та практичного застосування механізмів оскарження рішень, дій і бездіяльності суб’єктів владних повноважень як контролюючих органів у системі публічно-правових відносин, який, на відміну від існуючих, ґрунтується на доведенні пріоритетності адміністративного (досудового) порядку оскарження як ефективного інструменту захисту прав платників податків. Узагальнення результатів проведеного дослідження дозволило встановити наявність функціональних переваг адміністративного оскарження, зокрема його доступності, оперативності та економічної доцільності, а також довести, що досліджувана проблематика має істотне значення для забезпечення ефективності публічного адміністрування, оскільки безпосередньо впливає на рівень правової визначеності, доступності правового захисту та стабільності податкових правовідносин;

дістали подальшого розвитку:

– визначення поняття «адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків» як закріпленої нормами адміністративного та податкового законодавства України системи юридичних інструментів і процедурних можливостей, за допомогою яких платник податків та/або уповноважені органи публічної влади ініціюють, здійснюють і забезпечують припинення порушень, відновлення порушених прав, усунення загрози їх порушення, а також реалізацію гарантій адміністративно-правового статусу платника податків у сфері оподаткування;

– рекомендації щодо вдосконалення національної системи захисту прав платників податків в Україні з урахуванням міжнародного досвіду. Обґрунтовано доцільність розширення використання цифрових превентивних механізмів взаємодії платників податків із контролюючими органами, зокрема шляхом удосконалення та інтеграції наявних інформаційно-консультаційних чат-ботів у

єдину систему податкової комунікації, що сприятиме оперативному отриманню роз'яснень та зниженню ризиків виникнення податкових спорів. Водночас наголошено, що відповіді таких цифрових сервісів мають виключно інформаційний характер і не можуть замінювати індивідуальні податкові консультації, які відповідно до податкового законодавства є єдиним інструментом офіційного індивідуального роз'яснення, що забезпечує правові гарантії платнику податків. Крім того, обґрунтовано необхідність посилення процедурних гарантій шляхом чіткого визначення складів податкових правопорушень, забезпечення пропорційності застосування санкцій та належного розподілу тягара доказування в адміністративних і судових процедурах. Подальшого розвитку також набули підходи до інтеграції альтернативних способів врегулювання податкових спорів, зокрема медіації, що сприятиме оперативному вирішенню конфліктів, зменшенню навантаження на судову систему та підвищенню рівня довіри між платниками податків і державою;

– обґрунтування необхідності формування в Україні гарантійно-правової моделі податкового адміністрування в умовах воєнного стану, яка передбачає комплексне поєднання процедурної визначеності діяльності контролюючих органів, цифрової трансформації податкового контролю, стабільності податкового законодавства, адаптивності податкової системи до економічних змін та ефективного адміністративно-правового захисту платників податків як ключової гарантії балансу публічних і приватних інтересів.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації теоретичні положення, висновки та науково обґрунтовані пропозиції можуть бути використані у таких напрямках: у практичній діяльності органів публічної влади, насамперед контролюючих органів у сфері оподаткування, – з метою підвищення ефективності реалізації адміністративних

процедур оскарження, удосконалення внутрішніх механізмів розгляду скарг платників податків, посилення процесуальних гарантій захисту їх прав і законних інтересів, а також забезпечення прозорості, правової визначеності та передбачуваності управлінських рішень у податковій сфері; у правозастосовній діяльності правників – при тлумаченні та застосуванні норм адміністративного і податкового законодавства, що регулюють порядок захисту прав платників податків у відносинах із суб'єктами владних повноважень, а також під час підготовки та обґрунтування правових позицій у межах адміністративного та судового оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів; в освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін з адміністративного, фінансового та податкового права, підготовки навчально-методичних матеріалів, спеціальних курсів і навчальних програм, присвячених проблемам адміністративно-правового захисту прав приватних осіб у публічно-правових відносинах; у науково-дослідній діяльності – як теоретичну та методологічну основу для подальших досліджень проблем адміністративно-правового регулювання захисту прав платників податків, удосконалення адміністративних процедур оскарження та розвитку інституту адміністративної юстиції в Україні.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано самостійно. Всі висновки та положення, що викладені в роботі, обґрунтовані автором на основі проведених власних досліджень.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і висновки, що містяться в дисертаційній роботі, обговорювалися на засіданнях кафедри адміністративного та фінансового права, а також вченої ради юридичного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України. Окремі результати були оприлюднені на науково-практичних

конференціях: «Science and education: synergy of innovation» (Берлін, 23-25 березня 2026); «Legal sciences. International experience in scientific research» (Чикаго, 16-18 квітня 2026 р.).

Публікації. Наукові результати, запропоновані у дисертаційній роботі висвітлено у 5 наукових працях, із них 3 статті опубліковано у наукових фахових виданнях України, а також 2 публікації, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації.

Структура та обсяг дисертації. Структура дисертації визначена її метою та завданням. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, дев'яти підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 202 сторінки. Список використаних джерел складається з 169 найменувань і займає 19 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

1.1. Адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків: поняття, ознаки та класифікація

Ефективність функціонування системи публічного адміністрування у сфері оподаткування значною мірою зумовлюється рівнем забезпечення та реального захисту прав і законних інтересів платника податків у відносинах із суб'єктами владних повноважень. В умовах реалізації державою фіскальної функції саме адміністративно-правові засоби захисту виступають одним із ключових інструментів забезпечення законності, справедливості та балансу публічних і приватних інтересів у податкових правовідносинах.

Адміністративно-правові відносини у сфері оподаткування характеризуються владно-імперативним характером, асиметрією правового статусу їх учасників та підвищеним рівнем втручання органів публічної влади у майнову сферу платника податків. За таких умов особливої ваги набуває наявність ефективних правових механізмів, які забезпечують можливість протидії незаконним або необґрунтованим рішенням, діям чи бездіяльності контролюючих органів, а також сприяють відновленню порушених прав платника податків.

Захист суб'єктивних прав є одним із пріоритетних напрямів державної діяльності та невід'ємною складовою правової системи. Поняття «захист прав платників податків» потребує комплексного аналізу, який передбачає запозичення напрацювань із суміжних галузей права – адміністративного, кримінального,

конституційного та цивільного права, а також теорії права. Податкове право належить до публічних галузей, регулюючи суспільні відносини зі сплати податків імперативним методом, проте його предмет, пов'язаний із стягненням майнових коштів платників, близький до цивільного права, що регулює майнові та немайнові відносини учасників цивільного обороту.

Право на захист розглядають у двох аспектах: об'єктивному та суб'єктивному. В об'єктивному сенсі воно виступає як юридичний інститут – сукупність правових норм матеріального та процесуального характеру, що регулюють відносини, пов'язані із захистом прав платників податків. У суб'єктивному розумінні це право передбачає можливість вибору суб'єктом платника податків певної поведінки в межах, встановлених податковим законодавством, з метою реалізації своїх прав та інтересів.

Ключовим елементом захисту прав платників податків є правоохоронні заходи, які включають юридичні та фактичні, превентивні, відновлювальні та штрафні механізми впливу на порушників, зокрема податкові органи. Ці заходи застосовуються як уповноваженими державними органами, так і самими платниками податків у межах самозахисту [93].

Метою таких заходів є усунення перешкод у здійсненні прав, попередження майбутніх порушень, відновлення первісного правового стану та стягнення компенсацій у разі порушення прав.

Поняття «захист» ширше, ніж відповідне право, оскільки реалізація права передбачає конкретні дії суб'єкта із застосуванням засобів та способів захисту. У податковому праві немає єдиного підходу до співвідношення понять «охорона» та «захист», що залежить від позиції науковців та правозастосовної практики. Охорона спрямована на невизначене коло осіб і забезпечується нормотворчою та

організаційною діяльністю, тоді як захист – на конкретного порушника прав та здійснюється у правозастосовній площині [69, с. 59-65].

Метою захисту прав платників податків є запобігання порушенням, припинення протиправних дій, усунення перешкод у реалізації прав, відновлення порушених прав та забезпечення законності й справедливості. Механізм захисту складається зі способів, засобів, гарантій та організаційних заходів, які утворюють систему, здатну адекватно обмежувати порушення майнових прав платників податків під час виконання податкових обов'язків.

Засоби захисту виступають інструментами впливу на порушника та реалізації прав суб'єкта (наприклад, позов або скарга), тоді як способи захисту визначають законодавчо передбачені можливості для припинення порушень, відновлення прав або компенсації втрат. Окремим елементом механізму є заходи захисту – державно-примусова діяльність уповноважених органів, яка забезпечує реалізацію способів захисту, а також заходи відповідальності щодо порушників, що можуть частково або повністю збігатися з заходами захисту [69, с. 59-65].

У процесі реалізації захисту прав платників податків основними уповноваженими суб'єктами виступають контролюючі органи та суди, тоді як інші органи публічної влади наділені обмеженими повноваженнями у відповідній сфері. Захист порушених прав платника податків здійснюється шляхом реалізації передбачених законодавством процедур адміністративного або судового оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Водночас ефективність такого захисту значною мірою залежить від активної правової позиції платника податків, своєчасного використання ним передбачених законом способів і засобів захисту своїх прав та законних інтересів.

Загалом, захист прав платників податків формується як комплекс правових та організаційних інструментів, спрямованих на відновлення прав потерпілого та

притягнення порушника до відповідальності. Реалізація механізму захисту є ключовою умовою стабільності податкових відносин, особливо з урахуванням ретроспективного характеру деяких податкових норм, а також об'єктивних причин порушень – юридичних, управлінських та людських факторів, що робить проблематику захисту прав платників податків актуальною й надалі [77, с. 56-60].

Платник податків наділений можливістю реалізації своїх прав шляхом застосування різноманітних способів захисту, які визначаються податковим та адміністративним законодавством.

До таких способів належать:

адміністративне оскарження рішень і дій податкових органів через звернення до вищого податкового органу;

судовий захист у порядку, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України;

звернення до прокуратури та інших державних органів, зокрема Офісу Президента України;

а також використання фінансових механізмів, таких як залік надміру сплачених податкових платежів або повернення надміру стягнутої суми податку.

Всі вимоги платників податків можна класифікувати за трьома групами: встановлення наявності або відсутності спірних правовідносин, спонукання податкових органів до вчинення певних дій чи прийняття актів, а також безпосереднє оскарження рішень і дій посадових осіб. Суб'єктами, які мають право на оскарження, є фізичні особи, у тому числі зареєстровані як фізичні особи–підприємці, юридичні особи, а також їхні уповноважені представники на підставі відповідних документів.

Досудовий порядок вирішення податкових спорів є обов'язковим і передбачає первинне звернення платника податків до податкового органу вищого

рівня перед оскарженням рішень, дій або бездіяльності податкових органів у судовому порядку [47, с. 91-94]. Під об'єктом оскарження розуміються ненормативні акти, що стосуються конкретного платника податків, зокрема рішення про стягнення податку або пені, припинення операцій на рахунку, відмову у поверненні податку чи наданні податкових вирахувань, а також рішення про притягнення або відмову у притягненні до відповідальності за податкові правопорушення. Досудовий порядок характеризується перевагами щодо економії фінансових ресурсів, простоти оформлення скарги, скорочених строків її розгляду та оперативності виконання прийнятих рішень. Крім того, у разі подання скарги у встановлений законодавством строк оскаржуване рішення не набуває остаточної юридичної сили та не підлягає реалізації до завершення процедури адміністративного оскарження, що забезпечує додаткові гарантії захисту прав платника податків.

Забезпечувальні заходи в досудових податкових спрах дозволяють платнику податків призупинити виконання рішень щодо стягнення податків, пені чи штрафів до моменту прийняття рішення за скаргою, що, зокрема, може забезпечуватися через банківські гарантії. Судова практика підкреслює, що розмір забезпечення має відповідати оскаржуваній сумі.

Досудовий порядок дозволяє заявляти заперечення на акти перевірок, оскаржувати податкові повідомлення-рішення, а також дії чи бездіяльність співробітників податкових органів.

Хоча медіація у податкових спрах поки що не застосовується, досудовий механізм забезпечує прискорений розгляд скарг, зменшує навантаження на судові органи, оптимізує фінансові та часові витрати платників податків і гарантує ефективний захист їх прав у рамках адміністративного та фінансового регулювання [42, с. 46-53].

Водночас медіація як альтернативний спосіб врегулювання спорів не може бути універсальним механізмом вирішення всіх категорій правових конфліктів. Зокрема, у сфері податкових правовідносин її застосування обмежується специфікою реалізації контрольних повноважень податкових органів та імперативним характером значної частини норм податкового законодавства.

Податковий контроль здійснюється щодо кожного платника податків індивідуально. Однак у разі встановлення порушень, допущених платником податків під час здійснення фінансово-господарських операцій із певним контрагентом (наприклад, у питаннях нарахування, адміністрування чи сплати податку на додану вартість), до такого платника можуть бути застосовані передбачені законодавством правові наслідки. Наслідком реалізації відповідних контрольних заходів нерідко стає обмеження або порушення прав та законних інтересів платника податків, що зумовлює виникнення податкового спору та необхідність пошуку ефективних механізмів його врегулювання.

У науці адміністративного права категорія «адміністративно-правові засоби захисту» використовується для позначення сукупності правових інструментів, за допомогою яких забезпечується охорона та відновлення суб'єктивних прав і законних інтересів приватних осіб у публічно-правових відносинах. Водночас у податково-правовому контексті зазначене поняття набуває специфічного змісту, зумовленого особливостями податкових правовідносин, правового статусу платника податків та характером владних повноважень контролюючих органів.

Аналіз наукових джерел свідчить про відсутність єдиного підходу до визначення поняття адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків, а також до їх структуризації та класифікації. У наукових працях вони нерідко ототожнюються з формами адміністративного оскарження, способами судового захисту або загальними гарантіями прав особи, що зумовлює

фрагментарність доктринальних підходів і ускладнює формування цілісної концепції адміністративно-правового захисту у податковій сфері.

Зазначене актуалізує необхідність комплексного дослідження адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків як самостійної правової категорії, з'ясування їх правової природи, визначення характерних ознак та систематизації з урахуванням особливостей реалізації у податкових правовідносинах.

Такий підхід дозволяє не лише поглибити теоретичні уявлення про механізм адміністративно-правового захисту, а й створює підґрунтя для подальшого вдосконалення нормативно-правового регулювання та правозастосовної практики.

В контексті дослідження понятійно-категоріального апарату предмету варто зазначити, що на думку Дмитренко Е.С., в Україні, незважаючи на воєнний стан, на виконання вимог Угоди та з метою набуття членства в ЄС проводяться системні реформи у податковій системі та удосконалюється податкове законодавство. Відповідно до положень Угоди податкове законодавство оновлюється у напрямку удосконалення механізмів адміністрування податків з метою його спрощення і запобігання ухиленню від сплати податків, податкового контролю, застосування фінансової відповідальності з податкові правопорушення. Однак через існування низки проблем потребує і надалі змін податкове законодавство та його понятійно-категоріальний апарат [31, с. 124-132].

Адміністративно-правовий захист прав і законних інтересів платників податків є ключовим елементом реалізації їх правового статусу у податковій сфері України. Він формує систему заходів, засобів і способів, спрямованих на забезпечення законності, відновлення порушених прав і захисту законних інтересів громадян. У науковій літературі під засобами захисту розуміють конкретні правові інструменти (заяви, скарги, позови), за допомогою яких реалізуються способи

захисту – юридично встановлені дії або процедури для відновлення чи визнання порушених прав. Форми захисту поділяються на юрисдикційні та неюрисдикційні, процесуальні та непроцесуальні, а також судові та позасудові, що включають адміністративні процедури і, за необхідності, третейський розгляд або самозахист.

Засоби та способи адміністративно-правового захисту тісно взаємопов’язані: спосіб визначає законодавчо передбачені можливості відновлення прав, тоді як засіб виступає інструментом їх реалізації. До адміністративно-правових засобів належать нормативно-правові акти, правозастосовні адміністративні дії та договори, а також заходи заохочення та примусу, контроль і нагляд уповноважених органів. При цьому ініціатива щодо застосування заходів захисту може виходити як від платника податків, так і від державних органів. Сукупність цих елементів формує механізм адміністративно-правового захисту, що забезпечує реалізацію прав платників податків через комплекс дій, процедур і правових гарантій.

Інституційними суб’єктами цього захисту є державні органи (податкові, правоохоронні, судові, прокуратура) та недержавні структури (громадські організації, представники юридичних осіб), які сприяють реалізації прав та законних інтересів. Порядок захисту передбачає судову або позасудову форму, із застосуванням відповідних засобів і способів залежно від характеру правопорушення та статусу платника податків. Ефективність адміністративно-правового захисту забезпечується дієвим механізмом розгляду спорів, заснованим на принципах об’єктивності, незалежності та всебічного дослідження обставин справи, із законодавчо закріпленим правом платників податків брати участь у процесі, висловлювати аргументи та отримувати рішення щодо відновлення порушених прав і гарантій.

Право платників податків на захист доцільно розглядати у двох взаємопов'язаних вимірах, об'єктивному та суб'єктивному [51, с. 9]. В об'єктивному значенні воно постає як цілісна система правових норм, що регулюють суспільні відносини у сфері забезпечення й охорони законних інтересів платників податків.

Зазначена система охоплює як норми матеріального, так і процесуального права, формуючи комплексний механізм правового регулювання та реалізації гарантій захисту. У суб'єктивному аспекті право на захист означає гарантовану законом можливість платника податків обирати правомірну модель поведінки в межах, визначених податковим законодавством, зокрема використовувати передбачені способи та процедури для відстоювання своїх прав і законних інтересів у взаємовідносинах із податковими органами.

Суттєве значення в механізмі реалізації права на захист мають правоохоронні заходи як його функціональний елемент. Вони становлять передбачений законом комплекс юридичних і фактичних засобів, спрямованих на запобігання, припинення та усунення порушень прав платників податків. До таких заходів належать: превентивні (спрямовані на попередження правопорушень); відновлювальні (поновлення порушених прав, відшкодування завданої шкоди); заходи юридичної відповідальності, у тому числі застосування санкцій за неправомірні рішення, дії чи бездіяльність контролюючих органів. Вказані інструменти можуть застосовуватися як уповноваженими державними органами в межах їх компетенції, так і безпосередньо платниками податків у порядку самозахисту, якщо така можливість передбачена чинним законодавством.

Аналізуючи механізм захисту прав платників податків, необхідно зосередитися на його структурних елементах. Основоположним нормативним актом у сфері гарантування прав і свобод людини і громадянина є Конституція

України, яка закріплює положення про їх судовий захист [46]. Згідно з офіційним тлумаченням частини другої статті 55 Конституції, наданим Конституційним Судом України у Рішенні № 19-рп/2011 від 14.12.2011 р., кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб, а також право на звернення з конституційною скаргою у випадках і порядку, визначених законом. Після використання всіх національних засобів юридичного захисту особа має право звернутися до відповідних міжнародних судових установ або органів міжнародних організацій, членом чи учасником яких є Україна [127].

До суб'єктів, що забезпечують захист прав платників податків в Україні, належать: контролюючі органи, зокрема Державна податкова служба України та її територіальні органи; митні органи як Державна митна служба України та їх підрозділи; судові органи, передусім адміністративні суди, які розглядають публічно-правові спори щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; а також уповноважений представник Ради бізнес-омбудсмена.

Вагоме місце у механізмі адміністративно-правового захисту посідають принципи правового регулювання. Як зазначає Кучерявенко М.П., принципи податкового права – це керівні положення, вихідні засади та основоположні ідеї, що визначають сутність податкової системи та мають визначальне значення для формування правозастосовної практики [48, с. 139].

Основні засади податкового законодавства України закріплені у Податковому кодексі України і включають, зокрема: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, презумпцію правомірності рішень платника податків, соціальну справедливість, нейтральність оподаткування, невідворотність юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства,

рівномірність і зручність сплати податків та зборів, а також єдиний підхід до їх встановлення [96].

У контексті розвитку адміністративно-правових засобів захисту окремої уваги заслуговує консультативно-роз'яснювальна діяльність податкових органів. Європейська практика виходить із необхідності формування партнерських відносин між державою та платниками податків, що зумовлює трансформацію фіскальних органів у напрямі відкритого діалогу та сервісної орієнтації.

В Україні до ключових форм реалізації цієї функції належать: надання індивідуальних податкових консультацій, а також інформаційно-довідкове забезпечення з питань застосування податкового законодавства та інших нормативно-правових актів, що належать до компетенції контролюючих органів.

Як підкреслює Теремецький В. І., податкова консультація є дієвим інструментом захисту прав платника податків, оскільки дозволяє завчасно з'ясувати офіційну позицію контролюючого органу та уникнути помилок у веденні податкового обліку [138, с. 45]. Таким чином, консультативно-роз'яснювальна діяльність виконує не лише інформаційну, а й превентивну функцію, сприяючи запобіганню податковим правопорушенням та зміцненню правової визначеності у сфері оподаткування.

У цьому контексті важливим є також розмежування адміністративно-правових засобів захисту з суміжними правовими категоріями, зокрема з адміністративно-процесуальними гарантіями, способами судового захисту та загальними механізмами юридичної відповідальності. Чітке визначення змісту та структури адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків сприятиме підвищенню ефективності їх застосування та забезпеченню належного рівня правової визначеності у діяльності суб'єктів владних повноважень.

Таким чином, дослідження поняття, ознак та класифікації адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків є необхідною теоретико-методологічною передумовою для подальшого аналізу механізмів їх реалізації та напрямів удосконалення адміністративно-правового захисту у сфері оподаткування.

Захист суб'єктивних прав є одним із ключових напрямів діяльності держави та невід'ємним елементом забезпечення принципу верховенства права. Для розкриття змісту поняття захисту прав платників податків доцільним є звернення до напрацювань суміжних галузей права, зокрема адміністративного, кримінального, конституційного, цивільного права та загальної теорії права. Податкове право, будучи публічно-правовою галуззю за методом правового регулювання, водночас тісно пов'язане з цивільним правом за предметом регулювання, оскільки податкові правовідносини безпосередньо стосуються майнових прав платників. У цьому контексті особливого значення набуває цивілістичне розуміння права на захист як елементу правового статусу суб'єкта.

Право на захист прав платників податків розглядається в об'єктивному та суб'єктивному значеннях. В об'єктивному сенсі воно становить комплекс матеріальних і процесуальних норм, що регулюють порядок і способи захисту порушених або оспорюваних прав. У суб'єктивному значенні право на захист є гарантованою законом можливістю вибору платником податків певної моделі поведінки, спрямованої на припинення порушення, відновлення прав або запобігання їх порушенню. Реалізація цього права здійснюється через механізм захисту, який охоплює правові засоби, способи та заходи, зокрема превентивні, відновлювальні та компенсаційні, що застосовуються як уповноваженими державними органами, так і самими платниками податків у формі самозахисту [51, с. 9-16].

Механізм захисту прав платників податків являє собою системну сукупність правових і організаційних інструментів, спрямованих на забезпечення законності та справедливості у сфері оподаткування. Його функціонування передбачає послідовну реалізацію визначених законом етапів, кінцевою метою яких є ефективне відновлення порушених прав. Основними елементами цього механізму є засоби та способи захисту, а також заходи захисту і юридичної відповідальності, які можуть як розмежовуватися, так і частково збігатися за своїм змістом. Нестабільність податкових правовідносин, наявність управлінських, правових і людських чинників зумовлюють постійну актуальність проблематики захисту прав платників податків та потребу вдосконалення відповідних правових механізмів.

Адміністративно-правовий захист прав і законних інтересів платників податків є необхідною передумовою належної реалізації їхнього правового статусу у податковій сфері України. Актуальність визначення його змісту зумовлена потребою подолання низки теоретичних і практичних проблем, пов'язаних із гарантуванням законності в діяльності органів публічної влади та забезпеченням ефективного реагування на порушення прав платників. У цьому контексті адміністративно-правовий захист розглядається як функція держави, що включає нормативне закріплення прав, гарантій і компенсацій, а також створення процедурних механізмів їх реалізації та відновлення.

У науковій літературі нерідко ототожнюються поняття «засіб захисту», «спосіб захисту» та «механізм захисту», що ускладнює коректне визначення структури відповідного правового явища. Водночас їх доцільно розмежовувати: способи захисту становлять установлені законом юридичні прийоми та заходи, спрямовані на визнання чи відновлення порушених (оспорюваних) прав і вплив на правопорушника; засоби захисту виступають правовими інструментами, через які ініціюється й реалізується процедура захисту (звернення, скарга, позов, вимога

тощо), причому засіб охоплює відповідний спосіб як змістовний компонент. Механізм захисту, своєю чергою, описує системну сукупність засобів, способів і порядку їх практичного застосування уповноваженими суб'єктами задля досягнення охоронної та відновлювальної мети.

Охорона і захист прав платників податків здійснюються у судовій та позасудовій (адміністративній) формах, які, залежно від наявності процесуальних правовідносин, поділяються на юрисдикційні та неюрисдикційні. Юрисдикційні форми охоплюють судовий захист і позасудовий захист шляхом звернення до компетентних органів (адміністративна процедура), тоді як неюрисдикційні форми включають самозахист та інші позапроцесуальні практики. Властивістю юрисдикційної форми є опосередкованість процесуальними нормами, а реалізація кожного способу захисту відбувається через конкретні засоби, що набувають форми юридичних або фактичних дій суб'єктів права (наприклад, визнання права через подання позову).

Зміст адміністративно-правового захисту прав і законних інтересів платників податків утворює комплекс взаємопов'язаних елементів: засобів, способів, форм, заходів, інститутів та процедур, які реалізуються в установленому законом порядку. Важливо відрізнити механізм адміністративно-правового захисту від механізму адміністративно-правового регулювання: якщо останній охоплює норми права, правовідносини, юридичні факти та акти правозастосування, то механізм захисту становить практично застосовувану сукупність інструментів і процедур, спрямованих на визнання та/або відновлення прав у податковій сфері.

Ефективність такого захисту значною мірою залежить від дієвості контрольних і наглядових інституцій, доступності процедур звернення (зокрема відповідно до законодавства про звернення громадян), а також нормативної

визначеності адміністративного порядку розгляду скарг на засадах об'єктивності, повноти дослідження обставин і реальної участі платника податків у процедурі [52].

Актуальність проблематики порушення прав платників податків у сучасних умовах не викликає сумніву, що зумовлює стабільний інтерес науковців до питань гарантування та реалізації податкових прав. Водночас на практиці значна частина платників податків не володіє достатнім уявленням про інструменти й алгоритми захисту власних прав, попри те, що законодавство України передбачає широкий спектр правових та організаційних засобів їх забезпечення. Прийняття Податкового кодексу України, який заклав основу модернізованого податкового регулювання та закріпив принципи захисту прав платника податків, невідомі попередньому законодавству, не спричинило очікуваного зменшення податкових спорів; навпаки, фіксується поява нових категорій судових справ і зростання кількості позовів, що пояснюється як розширенням обсягу прав платників, так і посиленням гарантій їх захисту.

Важливим демократичним здобутком останнього десятиліття у сфері оподаткування стало нормативне закріплення реальних можливостей суб'єктів податкових правовідносин оскаржувати порушені права та охоронювані законом інтереси. Конституційний вимір такої гарантії визначений положенням про право кожного захищати свої права і свободи всіма способами, не забороненими законом [46], що безпосередньо поширюється і на сферу податкових правовідносин. У доктринальному дискурсі додаткової ваги набуває також теза про допустимість мінімізації податкового тягара в межах закону, яку відображено в позиції Верховного суду США щодо права платників податків уникати оподаткування шляхом використання дозволених законом засобів. На рівні спеціального законодавства Податковий кодекс України прямо гарантує платникам податків адміністративний і судовий захист їхніх прав та законних інтересів [96].

Наукові підходи до систематизації способів захисту прав платників податків демонструють різноманітність критеріїв класифікації залежно від характеру спірних правовідносин і мети захисту. Зокрема, обґрунтовано поділ способів на: спростування нормативних і ненормативних актів, а також дій, спрямованих на зміну або припинення правовідносин; примушування, орієнтоване на виникнення правовідносин; визнання, спрямоване на встановлення наявності або відсутності спірних правовідносин [1]. Визначальним при цьому є те, що порядок захисту прав і законних інтересів платників податків встановлюється не лише Податковим кодексом України, а й іншими нормативно-правовими актами, а забезпечення прав платників кореспондує обов'язкам посадових осіб податкових органів та інших уповноважених суб'єктів, невиконання яких тягне юридичну відповідальність згідно із законом [122, с. 53-58].

Особливу роль у формуванні концептуальних засад захисту прав платників податків – фізичних осіб відіграє цивільно-правова доктрина та нормативні положення, які виокремлюють три базові форми (способи) захисту: адміністративний спосіб, самозахист і судовий спосіб [149].

Судовий контроль у податковій сфері проявляється, по-перше, у контролі за діяльністю посадових осіб податкової служби, і, по-друге, у перевірці законності адміністративних рішень, ухвалених такими посадовими особами. У цьому контексті судовий контроль розглядається як один із ключових способів забезпечення законності та захисту прав і свобод громадян, тоді як самозахист визначається як можливість захищати порушені права в адміністративних правовідносинах власними діями, заснованими на законі, без звернення до компетентних органів.

Разом із тим підкреслюється недостатність чинних механізмів самозахисту та потреба інституційного розвитку цього напрямку, зокрема через збагачення

правового статусу громадян додатковими повноваженнями і переосмислення домінування виключно судової форми як «монополії» на правовий захист.

Дискусійним залишається питання оптимального співвідношення адміністративної та судової форм захисту. Частина дослідників наголошує на низькій результативності позасудових процедур врегулювання податкових спорів, тоді як інші, навпаки, відзначають поширеність та продуктивність досудових механізмів у зарубіжній практиці й обґрунтовують їх перспективність. У цьому зв'язку слушною видається позиція про недоцільність протиставлення адміністративних і судових методів забезпечення законності та необхідність їх узгодженого використання як рівнозначних правових засобів [53, с. 104-109; 139, с. 1031-1037].

На користь адміністративно-правового захисту наводяться аргументи щодо його оперативності, здатності швидко виправляти помилки та загалом ефективно функціонувати в межах адміністративних процедур, а також конкретизуються переваги досудового оскарження актів податкових органів і дій (бездіяльності) посадових осіб: простота та швидкість розгляду, відсутність сплати державного мита, можливість отримати позицію вищого податкового органу. Водночас підкреслюється, що ефективність позасудового механізму значною мірою залежить від сумлінного виконання платником податків установлених законом обов'язків і дотримання вимог та формальностей [70, с. 181-186].

Порівняльний аналіз аргументів на користь судового захисту вказує на його інституційні переваги: відносну об'єктивність вирішення спору поза межами податкового відомства, можливість застосування забезпечувальних заходів, чітку процесуальну регламентацію стадій судочинства та перспективу примусового виконання судового рішення.

У національній доктрині судовий порядок оскарження ненормативних актів, дій і бездіяльності податкових органів нерідко оцінюється як найбільш ефективний спосіб захисту прав і законних інтересів платника податків за умови його активної процесуальної позиції та використання інструментів, зокрема заперечень на результати перевірок, заяв про забезпечувальні заходи та вимог про визнання незаконними актів чи дій [147].

Поряд із цим наголошується на взаємозв'язаності права на адміністративну (податкову) скаргу і права на адміністративний (податковий) позов, які розрізняються за підставами, змістом вимог, колом норм і процедурою реалізації, а також пропонуються класифікації судових способів захисту (превентивні, припиняючі та відновлювальні) і триєдина модель вимог (спростування, примушування, встановлення).

З огляду на зарубіжний досвід спеціалізованих органів і процедур вирішення публічно-правових спорів, а також еволюцію статусу платника податків – фізичної особи від фактичної безправності до сучасного комплексу прав і обов'язків, обґрунтованим є висновок про необхідність не протиставляти форми захисту, а розвивати їх комплементарно, приділяючи особливу увагу розбудові ефективних досудових процедур у податковій сфері [36, с. 278].

Враховуючи, що ознаками адміністративно-правових засобів захисту є: нормативна визначеність і процедурна формалізованість; спрямованість на публічно-правові податкові відносини; можливість застосування як самим платником податків, так і суб'єктами владних повноважень; орієнтація на забезпечення балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування; та інтегрованість у механізм адміністративно-правового захисту прав платника податків, пропонуємо поняття «адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків» визначати як закріплену нормами адміністративного та

податкового законодавства України систему юридичних інструментів і процедурних можливостей, за допомогою яких платник податків та/або уповноважені органи публічної влади ініціюють, здійснюють і забезпечують припинення порушень, відновлення порушених прав, усунення загрози їх порушення, а також реалізацію гарантій адміністративно-правового статусу платника податків у сфері оподаткування.

З метою всебічного та системного дослідження адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків пропонуємо авторське наукове впорядкування шляхом класифікації за низкою взаємопов'язаних критеріїв. Такий підхід дозволяє не лише розкрити багатогранність відповідних засобів, а й виявити їх функціональне призначення у механізмі адміністративно-правового захисту прав і законних інтересів платників податків у сфері оподаткування.

Передусім адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків доцільно класифікувати за суб'єктом їх застосування. У цьому контексті виокремлюються, по-перше, засоби, що реалізуються безпосередньо платником податків як носієм суб'єктивних публічних прав. До них належать подання заперечень до актів податкових перевірок, ініціювання адміністративного оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, реалізація права на отримання інформації та доступ до матеріалів податкових справ, а також інші дії, спрямовані на самостійний захист порушених чи оспорюваних прав у межах, установлених законом. По-друге, виділяються засоби, що застосовуються уповноваженими органами публічної влади, зокрема податковими органами, органами фінансового контролю, прокуратурою та іншими суб'єктами владних повноважень, які здійснюють перегляд адміністративних актів, контроль і нагляд, приймають індивідуальні адміністративні рішення з метою відновлення прав платника податків.

Наступним критерієм є форма реалізації адміністративно-правових засобів захисту, залежно від якої вони поділяються на процесуальні та непроцесуальні. Процесуальні засоби реалізуються в межах формалізованого адміністративного провадження і характеризуються чітко визначеною процедурою, стадійністю та наявністю процесуальних гарантій. До них належать, зокрема, адміністративне оскарження податкових повідомлень-рішень, участь платника податків у розгляді скарги, подання клопотань, заяв про зупинення виконання оскаржуваних актів. Непроцесуальні засоби, своєю чергою, не передбачають відкриття адміністративного провадження, проте відіграють важливу превентивну й інформаційну роль, зокрема шляхом отримання індивідуальних податкових консультацій, роз'яснень законодавства або здійснення інших дій, спрямованих на запобігання порушенню прав платника податків.

За функціональним призначенням адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків доцільно поділяти на превентивні, припиняючі, відновлювальні та компенсаційні. Превентивні засоби спрямовані на попередження можливих порушень і мінімізацію ризиків виникнення податкових спорів, що забезпечується, зокрема, через надання податкових консультацій і роз'яснень. Припиняючі засоби мають на меті негайне усунення протиправних дій або рішень контролюючих органів, наприклад шляхом зупинення дії виконання податкового повідомлення-рішення.

Відновлювальні засоби орієнтовані на поновлення порушеного правового становища платника податків, у тому числі шляхом скасування незаконних адміністративних актів або повернення надміру сплачених сум податків. Компенсаційні засоби спрямовані на відшкодування завданих платнику податків майнових чи немайнових втрат.

Важливим є також розмежування адміністративно-правових засобів захисту за їх юридичною природою, що дозволяє виділити матеріально-правові та процедурно-правові засоби. Матеріально-правові засоби безпосередньо впливають на зміст податкових правовідносин і пов'язані з реалізацією або припиненням податкового обов'язку, застосуванням податкових пільг чи визнанням відповідних прав платника податків. Процедурно-правові засоби забезпечують реалізацію матеріальних прав шляхом встановлення порядку їх захисту та включають такі юридичні інструменти, як скарги, заяви, клопотання та заперечення, що подаються у межах адміністративного провадження.

Також, залежно від результату застосування, адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків можуть бути спрямовані на визнання наявності чи відсутності відповідних прав, зміну або припинення податкових правовідносин, усунення негативних наслідків їх порушення, а також на притягнення посадових осіб контролюючих органів до юридичної відповідальності. Такий багаторівневий підхід до класифікації дозволяє розглядати адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків як цілісну, внутрішньо узгоджену систему, що забезпечує ефективну реалізацію адміністративно-правового статусу платника податків і сприяє досягненню балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування.

1.2. Суб'єкти правовідносин у сфері захисту прав платника податків

Суб'єкти податкових правовідносин є ключовими учасниками функціонування податкової системи, оскільки саме через них реалізується як фіскальна політика держави, так і права платників податків. У сфері захисту прав платника податків виділяють різні категорії суб'єктів, які забезпечують належне виконання податкових обов'язків та реалізацію законних прав учасників

правовідносин. Таке розмежування дозволяє визначити безпосередніх учасників, опосередкованих осіб, а також органи та структури, що здійснюють правовий захист, і є важливим для формування системного підходу до правозастосування та вдосконалення податкового законодавства.

Платник податків посідає центральне місце у системі публічно-правових відносин у сфері оподаткування, оскільки саме через його участь реалізується фіскальна функція держави та забезпечується формування публічних фінансів. У сучасних умовах трансформації податкового законодавства й адміністративних процедур особливого значення набуває наукове осмислення адміністративно-правового статусу платника податків як специфічного суб'єкта публічного права, наділеного комплексом прав, обов'язків і гарантій, що зумовлюють його правове становище у взаємовідносинах із податковими та іншими органами публічної влади.

Адміністративно-правовий статус платника податків формується на перетині конституційних засад, норм фінансового та адміністративного права і відображає особливості владно-управлінського впливу держави у сфері оподаткування. На відміну від приватноправових відносин, у яких сторони є юридично рівними, податкові правовідносини характеризуються імперативним методом правового регулювання та асиметрією правового становища учасників. Водночас сучасна модель податкового адміністрування дедалі більше орієнтується на баланс публічних і приватних інтересів, що обумовлює необхідність переосмислення ролі платника податків не лише як зобов'язаного суб'єкта, а й як носія суб'єктивних публічних прав.

У науковій літературі адміністративно-правовий статус традиційно розглядається як сукупність закріплених у правових нормах прав, обов'язків, відповідальності та гарантій їх реалізації, які визначають місце суб'єкта у системі

адміністративно-правових відносин. Застосування цього підходу до характеристики платника податків дозволяє виявити специфіку його правосуб'єктності, що зумовлена як особливостями податкового обов'язку, так і наявністю спеціальних процедурних прав у процесі податкового контролю, адміністрування податків і вирішення податкових спорів.

Суб'єкти податкового права, серед яких ключове місце посідають платники податків, виконують визначальну функцію у формуванні та функціонуванні податкової системи, адже без їх участі неможливо забезпечити її цілісність і результативність.

Водночас поняття «суб'єкт податкових правовідносин» не є статичним і зазнає подальшого розвитку разом із еволюцією податкового права як складової фінансового права, а також із ускладненням загальнотеоретичних підходів до розуміння правовідносин. У сучасній юридичній доктрині акцент робиться не лише на формальному окресленні кола суб'єктів, але й на комплексному аналізі їх правового статусу, функціонального призначення та ролі в системі правових зв'язків.

У цьому зв'язку пропонуємо розглянути підхід Паращевіної О.А., відповідно до якого дослідження права доцільно розпочинати з осмислення суб'єкта як носія, творця та реалізатора правових норм, що забезпечує перенесення правових цінностей у практичну площину [94, с. 9].

Суспільні відносини у сфері оподаткування, будучи врегульованими нормами податкового права як елементу фінансового права, набувають юридичної визначеності та трансформуються у податкові правовідносини. У цьому зв'язку платник податків як їх учасник має відповідати ознакам суб'єкта права, зокрема володіти правосуб'єктністю, що передбачає здатність мати права та обов'язки.

Набуття ним конкретного юридичного статусу обумовлюється поширенням на нього податково-правових норм, які визначають обсяг його прав і обов'язків.

Норми податкового права відіграють провідну роль у впорядкуванні поведінки учасників відповідних правовідносин, формуючи між ними стійкі юридичні зв'язки, що базуються на принципах взаємної відповідальності та пріоритету публічного інтересу. Через такі норми встановлюється як обов'язок платника щодо сплати податків, так і гарантії реалізації його прав, зокрема права на захист від неправомірних рішень чи дій контролюючих органів.

Особливу увагу в теоретичному аспекті привертає питання співвідношення категорій «суб'єкт права», «суб'єкт правовідносин» і «учасник правовідносин», яке є предметом наукових дискусій як у вітчизняній, так і в зарубіжній правовій науці. У науковій літературі ці поняття нерідко розглядались як тотожні, що, однак, ускладнювало забезпечення чіткості правових конструкцій.

У свою чергу, традиційний для різних етапів розвитку юридичної науки підхід полягає у фактичному ототожненні суб'єкта права із суб'єктом правовідносин, що зумовлює їх розгляд як єдиної категорії. Попри певну умовність такого підходу, він і сьогодні має значення для характеристики правового статусу платника податків як учасника податкових правовідносин. Водночас існують і альтернативні наукові підходи. Зокрема, Перепелиця М.О. обґрунтовує розмежування зазначених понять, наголошуючи, що суб'єкт права є потенційним учасником суспільних відносин, тоді як суб'єкт правовідносин – це вже конкретна особа, яка реалізує надану їй правосуб'єктність у межах певного правового зв'язку [97, с. 11].

Такий підхід сприяє більш глибокому розумінню участі платника податків у податкових правовідносинах, дозволяючи відмежувати потенційну здатність бути суб'єктом права від фактичної участі у правовідносинах, у межах яких відбувається

реалізація податкових прав та обов'язків. Загалом наведені наукові позиції мають вагоме значення для теоретичного розмежування понять «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин», які, попри тісний взаємозв'язок, не є тотожними. Водночас доцільно зауважити, що зазначені категорії мають загальнотеоретичний характер, а їх розмежування не завжди варто зводити виключно до протиставлення статичної та динамічної.

У межах зазначеної проблематики в науці податкового права сформовано різні підходи до розуміння категорії «суб'єкт податкового права», що з урахуванням наведених теоретичних положень дає змогу більш чітко визначити правовий статус платника податків як учасника відповідних правовідносин. Зокрема, пропонується розуміння, що суб'єкт податкових правовідносин виступає необхідною та базовою умовою їх існування [79, с. 6; 68, с. 87-92]. Така позиція є логічною, оскільки саме через діяльність суб'єктів реалізується публічно-правова природа податкових відносин, їх владний, майновий і фіскальний зміст, що проявляється у процесі перерозподілу фінансових ресурсів від платників податків до публічних фондів.

Розвиваючи підходи до ідентифікації суб'єкта податкових правовідносин, запропоновано два основні критерії: участь особи у відповідних правовідносинах та здійснення нею прав і виконання обов'язків, передбачених нормами податкового законодавства [92, с. 75]. Такий підхід сприяє більш точному визначенню реального правового становища платника податків у системі правових зв'язків.

Серед іншого підкреслюється, що суб'єкт податкового правовідношення не є абстрактною категорією, а виступає як конкретно визначена особа, яка бере участь у відповідному правовому зв'язку. Вступаючи у податкові правовідносини, такий суб'єкт набуває додаткових характеристик як учасник фінансових відносин, водночас зберігаючи свої загальні властивості, притаманні йому поза межами

конкретного правовідношення [4, с. 89]. Такий підхід акцентує увагу на індивідуалізації платника податків як активного суб'єкта податкової діяльності.

Варто розглянути підхід, який розмежовує поняття суб'єкта податкового права та суб'єкта податкових правовідносин, зокрема суб'єкт податкового права – це особа, на яку поширюється дія податкового законодавства і яка потенційно може вступити у відповідні правовідносини, тоді як суб'єкт податкових правовідносин є вже реальним учасником таких відносин, який реалізує надані йому права та виконує встановлені обов'язки. При цьому зазначені категорії співвідносяться як загальне і часткове: кожен суб'єкт податкових правовідносин є суб'єктом податкового права, однак не кожен суб'єкт податкового права фактично бере участь у конкретному правовідношенні.

Слід зауважити, що Податковий кодекс України не містить визначення поняття «учасник податкових правовідносин». Водночас аналіз наукових підходів дає підстави стверджувати, що коло таких учасників є ширшим, ніж лише безпосередні суб'єкти оподаткування. До нього можуть належати й інші особи, які залучаються до податкових правовідносин опосередковано, зокрема представники, експерти, фахівці, перекладачі тощо, яким законодавство також надає певні права та покладає відповідні обов'язки у сфері оподаткування.

Попри позицію Янішевської К.Д. щодо недоцільності розмежування понять «суб'єкт» і «учасник» податкових правовідносин [159, с. 40], їх ототожнення видається дискусійним.

У цьому контексті заслуговує на увагу підхід Пархоменко-Цироциянц С.В., яка наголошує на нетотожності зазначених категорій і визначає, що безпосередніми суб'єктами податкових правовідносин у процесі сплати податків є держава в особі уповноважених органів та платник податків [98, с. 13–14]. Подібну позицію підтримує і Кучерявенко М.П., адже виокремлює державу як самостійного та

специфічного суб'єкта таких правовідносин [99, с. 14]. Відтак обґрунтованим є висновок, що до основних суб'єктів податкових правовідносин належать платники податків і держава, тоді як інші особи – податкові агенти, збирачі податків тощо – виконують допоміжну функцію та виступають опосередкованими учасниками цих правовідносин.

У цьому контексті доцільно констатувати, що категорії «учасник податкових правовідносин» і «суб'єкт податкових правовідносин» не є тотожними, а мають відмінне правове наповнення, співвідносячись як загальне та спеціальне. Як обґрунтовано зазначають Рєзнік О.М. і Солонар А.В., суб'єктом податкових правовідносин виступає будь-яка особа, поведінка якої підпадає під регулювання норм податкового права і яка здатна бути носієм відповідних прав та обов'язків [123, с. 9].

Окрему увагу привертає позиція, яка пов'язує трансформацію суб'єкта податкового права в учасника податкових правовідносин із процесом реалізації його потенційної правоздатності, тобто з переходом від абстрактної можливості до конкретної правової поведінки.

Такий підхід є переконливим, оскільки дозволяє пояснити, чому коло учасників податкових правовідносин є ширшим, ніж коло їх безпосередніх суб'єктів. Водночас до суб'єктів податкових правовідносин слід відносити індивідуально визначених осіб, які реалізують свою податкову правосуб'єктність у зв'язку з настанням юридичних фактів, передбачених нормами податкового законодавства. Інші особи, що залучаються до таких правовідносин опосередковано, набувають статусу учасників, але не виступають їх основними суб'єктами. Разом із тим вони можуть бути носіями окремих суб'єктивних прав у сфері оподаткування, які кореспондують відповідним обов'язкам і визначають їх функціональне призначення у межах фіскальних відносин.

Отже, платники податків становлять базову категорію учасників податкових правовідносин, без яких функціонування податкової системи є неможливим. Їх правовий статус ґрунтується на податковій правосуб'єктності, що охоплює не лише обов'язок сплачувати податки та збори, але й комплекс прав, гарантованих податковим законодавством. Зокрема, йдеться про право на отримання інформації, право на захист, а також на оскарження рішень і дій контролюючих органів.

Участь платників податків у відповідних правовідносинах відображає публічно-правову природу оподаткування та забезпечує реалізацію фіскальної функції держави. Попри відсутність у чинному Податковому кодексі України чіткого визначення поняття «суб'єкт податкових правовідносин», наукові підходи дають змогу провести розмежування між категоріями «суб'єкт» і «учасник» таких правовідносин. У цьому аспекті платник податків постає як безпосередній, індивідуально визначений учасник правового зв'язку, на якого поширюється дія податкових норм і який реалізує закріплені права та виконує встановлені обов'язки.

Згідно зі статтею 15 Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні та юридичні особи – як резиденти, так і нерезиденти, – а також їх відокремлені підрозділи, які володіють або набувають об'єкти оподаткування, здійснюють діяльність, що підлягає оподаткуванню, та на яких покладено обов'язок сплати податків і зборів відповідно до законодавства [96].

З урахуванням різноманітності осіб, що виступають платниками податків, виникає необхідність їх класифікації за різними критеріями. Така систематизація має як теоретичне, так і практичне значення. З одного боку, вона сприяє формуванню цілісного уявлення про різні категорії платників у межах податкової системи, з іншого – створює підґрунтя для конкретизації їх правового статусу, оскільки саме через класифікацію визначається обсяг прав і обов'язків, притаманних окремим групам платників податків.

Класифікація платників податків здійснюється за різними правовими та економічними критеріями, що дає змогу систематизувати їх залежно від особливостей правового статусу, характеру діяльності та обсягу податкових обов'язків. Тож, виходячи з норм Податкового кодексу України пропонуємо класифікувати платників податків:

1. За способом організації господарської діяльності платників податків доцільно поділяти на:

- фізичних осіб;
- юридичних осіб;
- іноземні юридичні особи та їх постійні представництва;
- фізичних і юридичних осіб, які здійснюють діяльність у межах об'єднань без статусу юридичної особи (зокрема на підставі договорів про спільну діяльність);
- відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи;
- консолідовані групи платників податків.

2. За критерієм податкової юрисдикції держави виокремлюють:

- резидентів – осіб, які мають постійне місце проживання або місцезнаходження в державі та підлягають оподаткуванню щодо доходів з усіх джерел, що зумовлює їх повну податкову відповідальність;
- нерезидентів – осіб, які не мають постійної присутності в державі та сплачують податки лише з доходів, отриманих на її території, у зв'язку з чим їх податкова відповідальність є обмеженою.

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється з урахуванням таких критеріїв:

- тривалість перебування особи на території держави;
- джерело походження доходів;

- обсяг податкової відповідальності (повна або обмежена).

У цьому контексті важливе значення мають принципи резидентства та територіальності. Принцип територіальності передбачає оподаткування лише тих доходів, які отримані в межах певної держави, тоді як доходи, отримані за її межами, не підлягають оподаткуванню в цій юрисдикції. Натомість принцип резидентства орієнтований на оподаткування всіх доходів резидента незалежно від місця їх отримання. У різних країнах домінують різні підходи: модель резидентства характерна, зокрема, для Велика Британія, США та Україна, тоді як принцип територіальності більш поширений у Франція, Швейцарія та країнах Латинської Америки. Використання різних підходів до оподаткування нерідко зумовлює виникнення явища подвійного оподаткування.

3. За розміром сукупного доходу платники податків поділяються на:

- великих платників податків – суб'єктів (юридичних осіб, постійні представництва, відокремлені підрозділи), у яких обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує еквівалент 50 мільйонів євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період, або загальна сума податків, зборів, платежів, сплачених до Державного бюджету України, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, крім митних платежів, за такий самий період перевищує еквівалент 1,5 мільйона євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом Національного банку України за той самий період;

- середніх платників податків – осіб, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 20 млн. євро включно; чистий дохід від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 млн. євро включно; середня кількість працівників – до 250 осіб включно (у передбачених законодавством випадках вони можуть бути віднесені до малих платників - малих підприємств та мікропідприємств).

4. За характером податкового обов'язку (юридичним або фактичним) розрізняють:

- юридичних платників податків – осіб, на яких безпосередньо покладено обов'язок щодо обчислення та перерахування податку до бюджету;
- фактичних платників податків – осіб, які фактично несуть витрати, пов'язані зі сплатою податку, зокрема через включення його до ціни товарів або послуг [51].

Зазначене розмежування набуває особливого значення у сфері непрямого оподаткування. Наприклад, при справлянні податку на додану вартість юридичний обов'язок зі сплати покладається на продавця, тоді як реальне податкове навантаження несе кінцевий споживач. Отже, юридичний платник забезпечує адміністрування податку, тоді як фактичний платник здійснює його економічну сплату.

Водночас чинне законодавство визначає платником податку саме того суб'єкта, який несе юридичну відповідальність за його сплату. Таким чином, юридичний платник визнається офіційним платником незалежно від того, на кого фактично припадає податковий тягар.

Узагальнюючи, запропонована класифікація має комплексний характер і охоплює основні групи платників податків, що функціонують у межах податкових правовідносин. Разом із тим у межах кожної з наведених категорій можливий подальший поділ залежно від специфіки оподаткування та особливостей правового статусу окремих суб'єктів.

Контролюючі органи у сфері оподаткування виступають ключовими інституційними носіями владних управлінських повноважень, через діяльність яких держава забезпечує реалізацію фіскальної функції, стабільність бюджетної системи та належний рівень податкової дисципліни. У структурі податкових правовідносин вони формують специфічну групу суб'єктів публічного права, наділених компетенцією щодо адміністрування податків і зборів, здійснення податкового контролю, прийняття індивідуальних адміністративних актів, а також застосування передбачених законом заходів впливу та примусу. Така правова природа зумовлює особливий режим їх функціонування, який поєднує владність, процедурну формалізованість та підвищені стандарти законності й обґрунтованості управлінських рішень.

У податковій сфері саме контролюючі органи виступають «первинною ланкою» правозастосування, від якої залежить не лише ефективність податкового адміністрування, а й реальність гарантій прав і законних інтересів платників податків. В умовах ускладнення податкових процедур, цифровізації взаємодії платника з державою та розширення інструментарію податкового контролю зростає значення доктринального визначення меж дискреції контролюючих органів, юридичних форм їх діяльності та відповідальності за порушення процедурних стандартів прийняття рішень. У цьому зв'язку дослідження має зосереджуватися не лише на формальному описі компетенції органів, а й на аналізі їх функціональної ролі у забезпеченні балансу публічних інтересів і приватних прав у податкових правовідносинах.

У науковій площині контролюючі органи доцільно розглядати як суб'єктів, чия владна компетенція реалізується в межах адміністративно-правових процедур і набуває зовнішнього вираження у правових актах індивідуальної дії, юридично значущих діях, а також у процесуальних рішеннях, що супроводжують розгляд

конкретної податкової справи. У зв'язку з цим особливої ваги набувають питання правової природи їхніх управлінських актів, критеріїв їх правомірності, процедурної належності та підконтрольності, а також співвідношення податково-правового регулювання з загальними принципами адміністративного права. Саме через такі категорії забезпечується належна оцінка правомірності дій контролюючих органів та визначаються правові механізми реагування на порушення.

Відповідно до статті 41 Податкового кодексу України до контролюючих органів належать:

- податкові органи – Державна податкова служба України та її територіальні підрозділи;
- митні органи – Державна митна служба України та її територіальні органи.

Водночас митні органи не можна повністю віднести до класичних податкових контролюючих органів, оскільки їхня роль обмежується контролем над митними платежами та податками, що стягуються при ввезенні чи вивезенні товарів на митну територію України. Основна частина податково-контрольних функцій покладається на податкові органи.

Система контролюючих органів має трирівневу структуру:

- центральний орган – Державна податкова служба України, яка реалізує державну податкову політику;
- територіальні органи Державної податкової служби України;
- державні податкові інспекції, що забезпечують сервісне обслуговування платників податків.

Державні податкові інспекції виконують такі функції: реєстрація та облік платників податків, ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників

податків, Єдиного банку даних про юридичних осіб, а також інші завдання, визначені законом. Основна функція територіальних органів – сервісне обслуговування, тоді як центральні органи реалізують ключові контрольні повноваження, особливо у відносинах з великими платниками податків.

Контролюючі органи як специфічні суб'єкти податкових правовідносин керуються публічним інтересом, який полягає передусім у своєчасному і належному акумулюванні коштів для реалізації функцій держави та територіальних громад. Проте публічний інтерес не є абсолютним і повинен враховувати права та законні інтереси платника податків. Так, у разі порушень оформлення документів контролюючого органу, платник має право не надавати відповіді на запити чи не допускати перевірку, що передбачено нормами Податкового кодексу України.

Отже, система контролюючих органів у сфері оподаткування включає податкові та митні органи з чітким розподілом повноважень. Основне навантаження з контролю та адміністрування податків покладено на податкові органи, тоді як митні органи виконують обмежені контрольні функції. При цьому взаємодія з платниками податків потребує балансу між публічним інтересом держави та приватними правами платників, що забезпечує законність і ефективність податкового контролю.

Таким чином, в рамках даного підрозділу дисертаційної роботи запропоновано особливості правового статусу платників податків та контролюючих органів як суб'єктів податкових правовідносин, зокрема і у сфері захисту прав платника податків. Однак, якщо розглядати суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків, у правовій науці відсутнє загальновживане визначення цього поняття, а отже і відсутній чіткий перелік таких суб'єктів.

Серед іншого, в межах цього підрозділу дисертаційної роботи пропонуємо розглянути і таких суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав

платника податків як опосередкованих суб'єктів, так і суб'єктів захисту прав платника податків, адже розгляд правового статусу безпосередніх суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків запропоновано вище.

В рамках розгляду суб'єктів захисту прав платника податків, варто зазначити, що Податковий кодекс України гарантує платникам податків, у тому числі платникам зборів, адміністративний та судовий захист їхніх прав і законних інтересів.

Порядок захисту прав і законних інтересів платників податків регламентується Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами. Забезпечення прав платників відбувається через відповідні обов'язки посадових осіб податкових органів та інших уповноважених органів, а недотримання або неналежне виконання цих обов'язків тягне юридичну відповідальність відповідно до законодавства України [70, с. 181-186].

Цивільний кодекс України визначає три основні форми (способи) захисту прав платників податків: адміністративний, самозахист та судовий [149]. Судовий контроль у податковій сфері може реалізовуватися у двох аспектах: по-перше, через оцінку діяльності посадових осіб податкових органів; по-друге, через перевірку законності адміністративних рішень, прийнятих цими посадовцями.

Судовий контроль у сфері виконавчої влади є одним із ключових способів забезпечення законності та захисту прав і свобод громадян. Водночас самозахист передбачає можливість особисто, на основі закону, захищати порушені права у адміністративних правовідносинах без залучення компетентних органів.

Однак сучасне законодавство не забезпечує достатньої кількості ефективних механізмів самозахисту, та в цьому контексті варто зазначити, що головне завдання інституту самозахисту полягає у розширенні правового статусу громадян, надання

їм додаткових повноважень для захисту власних прав і свобод без втручання державних органів.

Литвинов С.В. обґрунтовує самозахист як ефективний субінститут цивільного права у межах захисту порушених прав громадян, та разом з цим зазначає, що не можна нехтувати різними способами захисту, особливо у податкових відносинах; необхідно розвивати всі форми та засоби захисту прав платників податків.

Щодо співвідношення адміністративної та судової форм захисту, науковці мають різні погляди, одні вказують на низьку ефективність позасудових процедур врегулювання податкових спорів, інші ж відзначають, що у багатьох зарубіжних країнах більшість податкових суперечок вирішується у досудовому порядку. Таким чином, проблема полягає не у протиставленні цих методів, а у правильному їх використанні для забезпечення законності, оскільки обидві форми мають правове значення [70, с. 181-186].

Адміністративно-правові методи часто ефективніші за судові, оскільки забезпечують оперативність розгляду та швидке виправлення помилок, зокрема досудовий або адміністративний порядок оскарження нормативних актів та дій посадовців податкових органів має суттєві переваги: простота, швидкість, відсутність сплати державного мита та можливість визначити позицію вищестоящего органу. Крім цього, ефективність позасудового захисту залежить від сумлінності платника податків при виконанні вимог законодавства. На нашу думку, сьогодні складно платнику податків захистити своє право шляхом звернення до податкового органу через забюрократизованість процесів та тривалість часу, в рамках якого розглядається податковими органами скарга платника податків.

Серед іншого, варто зазначити переваги судового захисту: об'єктивність розгляду, можливість забезпечувальних заходів, чітка регламентація процесу та

отримання виконавчого листа для примусового виконання рішення. Крім цього, судовий захист є найбільш ефективним способом відстоювання прав платників податків, при якому платник має займати активну позицію, використовуючи заперечення, заяви про забезпечувальні заходи та оскарження дій або бездіяльності податкових органів [1]. Однак, і у цьому випадку платник податків, чиє право порушене, зіткнеться з рядом проблем на шляху захисту свого порушеного права, зокрема через завантаженість судів, тривалі періоди між судовими засіданнями та необізнаність про порядок та особливості захисту права у судовому порядку, адже інформаційна кампанія держави у цьому напрямку наразі потребує розвитку.

Крім цього, до додаткових способів захисту прав платників податків належить подання скарги до Ради бізнес-омбудсмена. Використання останнього способу можливе лише разом із адміністративним оскарженням, оскільки одним із ключових умов для звернення до Ради є обов'язкове попереднє застосування процедури адміністративного оскарження хоча б в одній інстанції. До альтернативних методів захисту прав можна віднести медіацію, однак на сьогодні в Україні її застосування у сфері захисту прав суб'єктів фінансових правовідносин можливе лише в перспективі [5, с. 78-82; 107].

Тож, враховуючи зазначене, що суб'єктами правовідносин, що відповідають за забезпечення реалізації прав і законних інтересів платників податків, надання правового захисту та контролю за дотриманням норм законодавства, слід вважати: адміністративні органи оскарження – комісії, апеляційні органи при податкових установах, які розглядають скарги та оскарження рішень контролюючих органів; суди, які здійснюють правосуддя у спорах між платниками податків та державою; та органи, що мають функції нагляду, забезпечення правової справедливості та запобігання зловживанням з боку посадових осіб фіскальних органів (наприклад, Рада бізнес-омбудсмена).

Правові засади діяльності Ради бізнес-омбудсмена визначаються широким колом нормативно-правових актів, зокрема Конституцією України, законами України, указами Президента України, постановами Верховної Ради України, актами Кабінету Міністрів України та іншими актами законодавства. Важливе значення для функціонування цього інституту має Меморандум про взаєморозуміння щодо підтримання української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року, укладений між Кабінетом Міністрів України, Європейським банком реконструкції та розвитку, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Американською торговельною палатою в Україні, Європейською Бізнес Асоціацією, Федерацією роботодавців України, Торгово-промисловою палатою України та Українським союзом промисловців і підприємців.

Організація та порядок діяльності Ради бізнес-омбудсмена регламентуються її Регламентом, затвердженим Наглядовою радою Ради бізнес-омбудсмена та доповненим відповідними змінами у 2020 та 2023 роках. Відповідно до зазначених установчих документів Рада бізнес-омбудсмена є постійно діючим незалежним консультативно-дорадчим органом при Кабінеті Міністрів України, створеним з метою забезпечення захисту законних прав та інтересів суб'єктів підприємницької діяльності у взаємовідносинах із органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

Особливістю правового статусу Ради бізнес-омбудсмена є відсутність у неї владних повноважень щодо прийняття юридично обов'язкових для виконання рішень. Водночас ефективність діяльності цього інституту забезпечується завдяки застосуванню механізмів незалежного розслідування скарг суб'єктів господарювання, аналізу дій та рішень органів публічної влади, а також виконанню функції посередництва між представниками бізнесу та державними органами. Така діяльність спрямована на усунення порушень прав підприємців, сприяння

скасуванню незаконних рішень, а також удосконалення адміністративної практики у сфері взаємодії держави та бізнесу.

В рамках визначення переліку суб'єктів правовідносин у сфері захисту прав платників податків також варто звернути увагу на опосередкованих суб'єктів, тобто тих, що беруть участь у податкових правовідносинах непрямо, виконуючи допоміжні або представницькі функції. Вони не є основними платниками податків, проте впливають на реалізацію прав та обов'язків безпосередніх учасників, зокрема, мова йде про податкових агентів, представників платника податків (юристи, адвокати, нотаріуси, уповноважені особи компаній, які діють від імені платника податків у процесі адміністрування чи оскарження рішень) та консультантів, аудиторів, інших експертів.

Таким чином, враховуючи вищезазначене, пропонуємо класифікацію суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків, що розподіляє на:

1. Безпосередніх суб'єктів як осіб, на яких безпосередньо поширюється дія податкового законодавства і які формують ядро податкових правовідносин. Вони є ключовими для функціонування податкової системи та реалізації публічно-правових інтересів держави.

1) Платники податків – фізичні та юридичні особи, що несуть обов'язок сплачувати податки та збори, включно з резидентами та нерезидентами. Реалізують свої права та обов'язки через виконання податкових норм і фактичну участь у правовідносинах.

2) Державу в особі уповноважених органів – контролюючі та податкові органи, що здійснюють адміністрування податків, контроль за дотриманням податкового законодавства та захист державних інтересів у сфері оподаткування.

2. Опосередкованих суб'єктів – тих, що беруть участь у податкових правовідносинах непрямо, виконуючи допоміжні або представницькі функції. Вони не є основними платниками податків, проте впливають на реалізацію прав та обов'язків безпосередніх учасників.

1) Податкові агенти – особи або організації, які утримують податки з доходів інших осіб та перераховують їх до бюджету.

2) Представники платників податків – юристи, адвокати, нотаріуси, уповноважені особи компаній, які діють від імені платника податків у процесі адміністрування чи оскарження рішень.

3) Консультанти, аудитори, експерти – фахівці, залучені для забезпечення законного виконання податкових обов'язків та правового захисту платників.

3. Суб'єкти захисту прав платника податків, що відповідають за забезпечення реалізації прав і законних інтересів платників податків, надання правового захисту та контролю за дотриманням норм законодавства.

1) Адміністративні органи оскарження – комісії, апеляційні органи при податкових установах, які розглядають скарги та оскарження рішень контролюючих органів.

2) Суди, які здійснюють правосуддя у спорах між платниками податків та державою.

3) Омбудсмени та контролюючі інституції – органи, що мають функції нагляду, забезпечення правової справедливості та запобігання зловживанням з боку посадових осіб фіскальних органів.

1.3. Оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів як форма реалізації адміністративно-правового захисту

Оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів є одним із базових інститутів адміністративно-правового захисту у сфері публічно-правових

податкових відносин. Саме через механізм оскарження забезпечується можливість реагування на владні управлінські рішення, що приймаються суб'єктами владних повноважень у процесі реалізації податкової політики держави, а також створюються умови для відновлення порушених прав і законних інтересів платників податків. У цьому сенсі інститут оскарження виступає ключовим елементом системи гарантій законності у діяльності органів публічної адміністрації.

Адміністративно-правова природа оскарження зумовлюється його спрямованістю на перевірку правомірності управлінських актів і поведінки контролюючих органів, що мають владно-розпорядчий характер. Оскарження функціонує як форма юридичної взаємодії між платником податків і державою, в межах якої відбувається реалізація суб'єктивного публічного права на захист. Таким чином, інститут оскарження поєднує в собі як матеріально-правовий, так і процедурний аспекти адміністративно-правового регулювання.

У публічно-правових податкових відносинах оскарження виконує не лише відновлювальну, а й превентивну функцію. Усвідомлення можливості подальшого перегляду рішень, дій або бездіяльності стимулює контролюючі органи до дотримання вимог законності, обґрунтованості та пропорційності при здійсненні податкового адміністрування. У цьому контексті інститут оскарження сприяє формуванню належної адміністративної практики та підвищенню якості управлінських рішень у податковій сфері.

Загалом оскарження пропонується розглядати як одну з форм реалізації права на захист, що ґрунтується на конституційних принципах верховенства права, доступу до правосуддя та ефективного засобу юридичного захисту. У податкових правовідносинах ці принципи конкретизуються через норми податкового та

адміністративного законодавства, які встановлюють порядок, межі та способи перегляду рішень контролюючих органів.

Особливістю інституту оскарження у сфері оподаткування є його дуалістична природа, що проявляється у можливості реалізації як в адміністративному, так і в судовому порядку. Адміністративне оскарження дозволяє вирішити податковий спір у межах системи органів публічної адміністрації, тоді як судове оскарження забезпечує незалежну та неупереджену оцінку правомірності дій суб'єктів владних повноважень. Такий дуалізм форм захисту підвищує гнучкість правового механізму та розширює процесуальні можливості платника податків.

Водночас наукові дискусії щодо ефективності адміністративного та судового оскарження свідчать про відсутність єдиного підходу до їх співвідношення. Частина дослідників наголошує на доцільності пріоритетного використання досудових процедур як більш оперативних і менш витратних, тоді як інші підкреслюють переваги судового захисту як гарантії незалежності та об'єктивності розгляду податкових спорів. Така багатоманітність підходів зумовлює необхідність комплексного аналізу оскарження як цілісного інституту адміністративно-правового захисту.

У контексті сучасних реформ публічної адміністрації інститут оскарження набуває особливого значення у зв'язку з розширенням дискреційних повноважень контролюючих органів. Дискреція, будучи необхідним елементом управлінської діяльності, водночас створює ризики зловживань і порушень прав платників податків. Саме механізм оскарження покликаний мінімізувати такі ризики шляхом забезпечення контролю за межами та способом реалізації дискреційних повноважень.

Оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів також слід розглядати як складову адміністративної юстиції, що забезпечує підконтрольність публічної адміністрації праву. У цьому вимірі інститут оскарження виступає формою зовнішнього і внутрішнього контролю за діяльністю контролюючих органів, сприяючи підвищенню рівня довіри платників податків до податкової системи загалом.

Важливим аспектом дослідження є з'ясування об'єктів оскарження у податкових правовідносинах. До них належать індивідуальні адміністративні акти, процедурні рішення, дії та бездіяльність контролюючих органів, які мають юридичне значення для платника податків. Чітке визначення об'єктів оскарження є передумовою ефективної реалізації права на захист і запобігання правовій невизначеності.

Не менш значущим є питання процесуальних гарантій платника податків у межах процедур оскарження. До таких гарантій належать право бути вислуханим, право на доступ до матеріалів справи, право на подання доказів і заперечень, а також право на отримання мотивованого рішення за результатами розгляду скарги чи позову. Реальність цих гарантій безпосередньо впливає на ефективність інституту оскарження як форми адміністративно-правового захисту.

У науковій площині оскарження слід розглядати не лише як реакцію на вже вчинене порушення, а і як інструмент формування правомірної поведінки суб'єктів владних повноважень. Систематичне використання процедур оскарження сприяє виробленню сталої правозастосовної практики та підвищенню правової культури як контролюючих органів, так і платників податків.

З огляду на зростання ролі електронних сервісів у податковому адмініструванні, актуалізується питання цифровізації процедур оскарження. Запровадження електронних форм подання скарг, участі у розгляді справ та

отримання рішень створює нові можливості для доступності та оперативності адміністративно-правового захисту, водночас потребує додаткового нормативного та доктринального осмислення.

Дмитренко Е.С. зазначає, що розвиток інформаційного суспільства супроводжується застосуванням високих технологій, цифровізацією усіх сфер, упровадженням надання електронних послуг [32, с. 79-88].

Особливу увагу в межах цього підрозділу доцільно приділити співвідношенню оскарження з іншими формами адміністративно-правового захисту, зокрема самозахистом та превентивними засобами забезпечення прав платників податків. Такий аналіз дозволяє розкрити місце інституту оскарження у загальній системі правових гарантій та визначити його функціональну специфіку.

Важливим напрямом дослідження є також оцінка ефективності чинних процедур оскарження з точки зору їх здатності реально відновлювати порушені права платників податків. Ефективність у цьому контексті має оцінюватися не лише за формальними показниками, а й з урахуванням результативності, строків розгляду, доступності процедур та рівня виконання прийнятих рішень.

Кодексом адміністративного судочинства України віднесено до суб'єктів владних повноважень органи державної влади, органи місцевого самоврядування, їхні посадові та службові особи, а також інші суб'єкти, які реалізують управлінські функції на підставі закону, зокрема при здійсненні делегованих повноважень [54]. Це визначення є базовим у сфері адміністративного судочинства, оскільки дозволяє окреслити коло осіб, дії або бездіяльність яких можуть бути предметом оскарження в адміністративному процесі. Особливу увагу слід приділяти контролюючим органам як суб'єктам владних повноважень, наділеним спеціальними функціями щодо нагляду, перевірки, інспектування, ліцензування та інших виконавчих процедур. Їхні рішення, дії або бездіяльність безпосередньо впливають на права,

свободи та обов'язки фізичних і юридичних осіб у публічно-правовій сфері, що обумовлює необхідність чіткого нормативного визначення меж повноважень таких органів і встановлення відповідних процесуальних гарантій для адресатів адміністративної юрисдикції.

Варто наголосити, що поняття «суб'єкт владних повноважень» закріплене у Законі України «Про доступ до публічної інформації» до таких суб'єктів відносить органи державної влади, інші державні органи, органи влади Автономної Республіки Крим, органи місцевого самоврядування, а також інші суб'єкти, які здійснюють владні управлінські функції на підставі законодавства, за умови, що їхні рішення є обов'язковими до виконання [106].

Це визначення дозволяє розширити традиційне розуміння поняття, включивши до нього не лише класичні владні інституції, а й інші органи чи організації, що реалізують публічно-владні функції за делегованими або спеціально наданими повноваженнями, що, у свою чергу, підкреслює актуальність комплексного підходу до визначення кола суб'єктів, на які поширюється дія адміністративного судочинства.

Аналіз наукових джерел свідчить про наявність різних підходів до тлумачення поняття «суб'єкт владних повноважень». Значна частина дослідників розглядає його через призму «владних управлінських функцій». Зокрема, запропоновано визначати владні управлінські функції як будь-які владні дії в межах державної чи муніципальної діяльності, за винятком законотворчих повноважень і здійснення правосуддя [55, с. 5]. Такий підхід дозволяє виділити саме виконавчо-розпорядчу діяльність органів публічної влади та чітко окреслити межі публічного адміністрування.

Водночас Вільгушинський М. критично оцінює таку позицію, наголошуючи, що парламент і суди, як носії законодавчої та судової влади, також

реалізують владні повноваження і не можуть бути виключені з кола суб'єктів [15, с. 10-14]. Науковець зазначає, що ключовим критерієм має бути не належність до конкретної гілки влади, а здатність приймати обов'язкові для виконання індивідуальні акти, що впливають на права та обов'язки конкретних осіб. Така дискусія підкреслює різноманіття підходів до визначення суб'єктів владних повноважень, що має практичне значення для правозастосовчої діяльності.

З одного боку, вузьке розуміння дозволяє уникати надмірного втручання адміністративної юстиції в діяльність законодавчої та судової влади, з іншого – створює ризики неповного охоплення механізмами контролю дій чи бездіяльності, які за своєю суттю є публічно-владними. Тому виникає потреба у формуванні збалансованого підходу, що враховує як функціональний, так і формальний критерій визначення суб'єкта владних повноважень.

За оцінкою Бевзенка В., зміст поняття «суб'єкт владних повноважень», закріплений у статті 3 Кодексу адміністративного судочинства України, охоплює широке коло органів та осіб. До нього відносяться Президент України, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, органи виконавчої влади на центральному та місцевому рівнях, органи судової влади, прокуратура, представництва Президента в АРК, органи влади АР Крим, органи місцевого самоврядування всіх рівнів, посадові та службові особи цих органів, а також інші суб'єкти, що реалізують публічно-владні функції. До останніх можуть належати органи самоорганізації населення, громадські формування з охорони правопорядку та державного кордону, що підтверджує широту та гнучкість поняття у сучасному правовому полі [6, с. 4-5].

Науковці підкреслюють, що суб'єкт владних повноважень – це особа або орган, здатні виявляти владну волю, яка має юридичну силу та може впливати на права, свободи або обов'язки інших учасників правовідносин [78, с. 64]. Таким

чином, суб'єкти владних повноважень виконують не лише адміністративні функції, а й втілюють механізми публічної влади, діючи в інтересах держави та суспільства. Особливий правовий статус таких суб'єктів зумовлює обов'язок діяти строго в межах повноважень, визначених законодавством, і нести відповідальність у разі їх порушення.

Узагальнення законодавчих підходів та наукових позицій дозволяє констатувати, що поняття «суб'єкт владних повноважень» має комплексний характер і охоплює не лише класичні інституції державної влади чи органи місцевого самоврядування, а й інші організації та посадових осіб, наділених правом ухвалювати обов'язкові до виконання рішення в межах управлінських повноважень. Визначальним критерієм віднесення до цієї категорії є не стільки юридичний статус або форма власності, скільки здійснення публічно-владних функцій, закріплених у нормативно-правових актах або делегованих законом. Такий підхід відповідає сучасному розумінню публічної влади як здатності впливати на правовий статус інших осіб шляхом прийняття управлінських рішень, що породжують, змінюють або припиняють юридичні наслідки.

Особливу увагу в межах цієї парадигми слід приділяти контролюючим органам як специфічній категорії суб'єктів владних повноважень. Вони наділені функціями перевірки, нагляду та притягнення до відповідальності за порушення нормативних вимог. Реалізація владних повноважень у їх діяльності здійснюється через комплекс адміністративно-правових інструментів, спрямованих на забезпечення законності, фінансово-господарської дисципліни, фіскальної стабільності та захисту інших публічних інтересів.

Контролюючі органи характеризуються обов'язковим і, в окремих випадках, примусовим характером своєї управлінської діяльності, а їхні рішення, дії або бездіяльність можуть безпосередньо впливати на реалізацію прав, свобод та

законних інтересів фізичних і юридичних осіб. Це визначає підвищені вимоги до законності, обґрунтованості та пропорційності їхніх актів. У науковій доктрині сформувалися різні підходи до правової природи контролюючих органів: одні дослідники розглядають їх виключно як адміністративні органи нагляду та контролю, тоді як інші підкреслюють їхню багатофункціональність, поєднання регуляторних, дозвільних, правоохоронних і квазісудових функцій.

Податковий кодекс України містить чітке визначення системи контролюючих органів, що здійснюють державний нагляд у сфері оподаткування та адміністрування єдиного внеску, забезпечуючи наповнення бюджетів усіх рівнів за рахунок податкових надходжень. До їх складу входять центральні органи виконавчої влади, уповноважені на реалізацію державної податкової та митної політики, а також політики у сфері протидії правопорушенням, пов'язаним із застосуванням податкового та митного законодавства, включно з територіальними підрозділами.

Законодавство також визначає, що функції зі стягнення податкової заборгованості покладаються виключно на контролюючі органи, які в межах своїх повноважень реалізують заходи з погашення податкового боргу та недоїмки з єдиного внеску. Участь інших органів у цьому процесі можлива лише в межах їх компетенції, що виключає самовільне втручання або використання альтернативних виконавчих механізмів, таких як виконавчі написи нотаріусів.

Таким чином, наразі комплексно окреслено статус суб'єктів владних повноважень, зокрема контролюючих органів, як носіїв публічно-владних функцій із широким спектром адміністративно-правових повноважень та обов'язковими гарантіями законності й правового захисту, що становить наукову новизну у дослідженні їх ролі у забезпеченні реалізації прав та обов'язків учасників публічно-правових відносин.

Компетенція контролюючих органів регламентується не лише Податковим кодексом України, а й Митним кодексом України [81] та іншими нормативно-правовими актами, що визначають межі їхніх повноважень та умови здійснення контролю у сфері оподаткування. Законодавство також обмежує втручання інших державних органів у діяльність контролюючих органів: вони не мають права ініціювати чи проводити перевірки щодо правильності або своєчасності сплати податків і зборів, навіть на запит правоохоронних органів. Отже, ключовою функцією контролюючих органів як суб'єктів владних повноважень є здійснення контролю за своєчасним, повним та достовірним нарахуванням і сплатою податків та зборів, що прямо впливає на ефективність функціонування публічних фінансів та стабільність державного бюджету. Водночас реалізація цих владних повноважень не виключає можливості порушення прав платників податків унаслідок протиправних дій або бездіяльності органів контролю [24, с. 141].

Особливість правового статусу контролюючих органів полягає у тому, що їхні рішення, дії чи бездіяльність можуть мати значні правові наслідки для фізичних і юридичних осіб, включно з накладенням санкцій, призупиненням діяльності суб'єктів господарювання або блокуванням їхніх рахунків. У зв'язку з цим гарантії реалізації права особи на оскарження таких рішень стають ключовим механізмом підтримки балансу між державою та індивідом. Як слушно зазначає Цельєв О., право на оскарження виступає як комплексний інструмент юридичного реагування на неправомірні дії публічної влади, забезпечуючи захист від свавільного втручання, охорону законних інтересів та ініціювання державної реакції у формі примусових заходів [148, с. 72].

Реалізація права на оскарження дозволяє особі не лише відновити порушене право, а й запобігти подальшим зловживанням владою. Практична ефективність цього права залежить від рівня правової обізнаності особи, доступності процедур,

прозорості прийняття рішень контролюючими органами та загальної довіри до механізмів захисту. Часто особи утримуються від звернення за захистом своїх прав через передбачувану формальність процедур, низьку ймовірність позитивного результату або тривалі строки розгляду.

Право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів публічної влади гарантується на конституційному рівні та через спеціальні законодавчі акти. Відповідно до статті 55 Конституції України, кожна особа має право на судовий захист своїх прав і свобод, включно з можливістю оскаржити рішення, дії чи бездіяльність органів державної влади, місцевого самоврядування та їх посадових осіб [46]. У разі вичерпання національних засобів правового захисту особа може звертатися до міжнародних судових інституцій, юрисдикцію яких визнає Україна, що забезпечує багаторівневу систему гарантій.

Попри те, що адміністративне (позасудове) оскарження прямо не виділено в Конституції, воно впливає з положень частини п'ятої статті 55, яка передбачає право захищати свої права всіма способами, не забороненими законом. Це дозволяє використовувати як судові, так і адміністративні процедури для реагування на неправомірні дії контролюючих органів. Особливо актуально це у сфері контролю податкових та інших фінансових зобов'язань, де порушення прав суб'єктів може мати істотні економічні наслідки. Наявність альтернативних процедур оскарження забезпечує оперативний захист прав особи, зменшуючи витрати часу та ресурсів, а також ризик негативних наслідків.

Адміністративні та судові механізми оскарження рішень контролюючих органів повинні бути чіткими, прозорими та доступними, що підвищує передбачуваність правових наслідків і зменшує кількість спорів. Комплексний підхід до контролю господарських операцій та захисту прав платників податків

дозволяє мінімізувати ризики зловживань, забезпечити ефективний фінансовий контроль і створити стабільне та прозоре середовище для ведення бізнесу [22].

Цельєв О. виділяє три взаємопов'язані складові права на оскарження, що формують комплексний механізм правового захисту [148, с. 72]. По-перше, це право на захист від незаконного втручання чи обмеження, що виключає неправомірні дії з боку публічної адміністрації. По-друге, право вимагати від держави дотримання та охорони прав, що накладає на органи влади обов'язок забезпечувати реалізацію прав через належне регулювання та правозастосування. По-третє, право на звернення до примусової сили держави, що дозволяє ініціювати процедури для притягнення до відповідальності або усунення наслідків протиправної поведінки органів публічної влади. Особливо важливою ця триєдина система є у взаємодії з контролюючими органами, коли потрібно забезпечити баланс між публічними інтересами держави та приватними інтересами особи через чіткі, доступні та ефективні механізми оскарження.

Отже, проведений аналіз дозволяє стверджувати, що сучасне розуміння суб'єктів владних повноважень, зокрема контролюючих органів у сфері оподаткування, охоплює не лише класичні державні та місцеві інституції, а й інші організації та посадових осіб, наділених правом ухвалювати обов'язкові для виконання рішення. Визначено їхні ключові функції щодо контролю, нагляду та забезпечення законності, а також підкреслено значення правових механізмів оскарження рішень, дій та бездіяльності таких органів для гарантування балансу між публічними інтересами держави та приватними правами платників податків. Запропонований підхід дозволяє комплексно охопити зміст поняття «суб'єкт владних повноважень», визначити межі їхніх компетенцій та практичні механізми захисту, що в сукупності сприяє підвищенню ефективності реалізації публічної влади та гарантуванню прав особи.

Висновки до розділу 1

У результаті теоретичного аналізу розділу визначено, що адміністративно-правовий захист прав платника податків формується на основі комплексу правових засобів, які забезпечують реалізацію та охорону законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Розглянуто поняття та ознаки таких засобів, запропоновано класифікацію суб'єктів податкових правовідносин, а також визначено роль оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів як ключового механізму ефективного правового захисту. Отримані положення створюють методологічну основу для подальшого дослідження організаційно-правових та процедурних аспектів захисту прав платників податків.

У результаті аналізу правового статусу суб'єктів податкових правовідносин, запропоновано тезу, що визначені суб'єкти є ключовими учасниками системи оподаткування, оскільки саме через них реалізуються права, обов'язки та законні інтереси як платників податків, так і держави. Вони виступають як активні або опосередковані учасники правовідносин, що забезпечують виконання податкового законодавства, захист публічно-правових інтересів та правову підтримку платників. Водночас спеціалізовані інституції – адміністративні органи оскарження, суди, омбудсмени та контролюючі структури – виконують функції нагляду та захисту, гарантують дотримання законності й запобігання зловживанням з боку посадових осіб. Такий поділ дозволяє виокремити ядро податкових правовідносин, визначити роль кожного учасника та забезпечити баланс між публічними і приватними інтересами у сфері оподаткування, що є критично важливим для ефективного функціонування податкової системи та правового захисту платників податків.

Аналіз особливостей правового статусу платника податків визначив його як ключового учасника податкових правовідносин, без якого неможливе функціонування податкової системи як елемента публічної фінансової політики держави, адже його правовий статус базується на податковій правосуб'єктності, яка охоплює обов'язок сплати податків, а також права, гарантії та законні інтереси, що потребують захисту.

Запропоновано тезу, що поняття «платник податків» і «суб'єкт податкових правовідносин» взаємопов'язані, але не тотожні. Платник податків є конкретизованим суб'єктом, на якого поширюється дія норм податкового права та який фактично реалізує податкову правосуб'єктність через участь у правовому зв'язку з державою. Він не лише носій прав і обов'язків, але й активний учасник, через якого реалізуються фіскальні інтереси держави.

Наведено розмежування понять «суб'єкт податкового права» та «учасник податкових правовідносин», та зазначено, що таке розмежування є важливим для теорії та практики, оскільки учасник правовідносин відображає фазу реалізації податкової правосуб'єктності через конкретні юридичні дії. Для підвищення юридичної визначеності доцільно закріпити ці терміни в Податковому кодексі України, визначивши їх ознаки та критерії, що сприятиме гармонізації законодавства та забезпеченню балансу між публічними інтересами держави і правами платників податків.

Суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платника податків запропоновано поділити на безпосередніх, опосередкованих та спеціалізованих. До безпосередніх належать платники податків – фізичні та юридичні особи, що виконують податкові обов'язки і реалізують права у правовідносинах, а також держава в особі контролюючих та податкових органів, які забезпечують адміністрування податків і захист публічно-правових інтересів. Опосередковані

суб'єкти включають податкових агентів, що утримують і перераховують податки, представників платників податків (юристів, адвокатів, нотаріусів) та консультантів, аудиторів і експертів, що сприяють законному виконанню податкових обов'язків і захисту прав. До спеціалізованих суб'єктів належать органи, що забезпечують реалізацію прав платників податків, зокрема адміністративні комісії та апеляційні органи при податкових установах, суди, а також омбудсмени та контролюючі інституції, які здійснюють нагляд, правовий захист та запобігання зловживанням у сфері оподаткування.

Підсумовано, що оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів виступає ключовим інструментом реалізації адміністративно-правового захисту платників податків, забезпечуючи баланс між публічними інтересами держави та правами приватних осіб. Аналіз законодавства та наукових позицій показує, що контрольні органи як суб'єкти владних повноважень наділені широким спектром функцій у сфері перевірки, нагляду, стягнення податкових зобов'язань та забезпечення дотримання законодавства, а їхні рішення, дії або бездіяльність можуть безпосередньо впливати на права, свободи та законні інтереси фізичних і юридичних осіб. Право на оскарження гарантує можливість відновлення порушених прав, запобігання зловживанням владою та реалізацію комплексного юридичного захисту через адміністративні та судові механізми. Такий підхід дозволяє системно поєднати функціонування публічної влади з забезпеченням ефективних процедур контролю та правового захисту, створюючи передумови для прозорості, законності та пропорційності дій контролюючих органів.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

2.1. Нормативно-правові засади та форми адміністративно-правового захисту прав платника податків

У сучасній юридичній науці проблематика забезпечення та захисту прав платника податків у відносинах із суб'єктами владних повноважень розглядається крізь призму загальнотеоретичних положень інституту захисту прав людини і громадянина, що зумовлює необхідність осмислення її нормативно-правових засад. У науковій доктрині усталеною є позиція, відповідно до якої в межах інституту захисту здійснюється діяльність, спрямована на відновлення порушених прав і законних інтересів та запобігання правопорушенням шляхом справедливого й своєчасного розгляду відповідної категорії спорів [137]. Такий підхід дозволяє розглядати захист прав платника податків не лише як сукупність окремих процедур, а як комплексну законодавчо гарантовану функцію держави.

У низці наукових праць захист права характеризується як система матеріально-правових і процесуальних норм, спрямованих на відновлення порушеного правового статусу особи та притягнення правопорушників до юридичної відповідальності [18, с. 14; 25, с. 322-325]. З огляду на це, захист прав платника податків у публічно-правових відносинах постає як багаторівневий правовий механізм, що поєднує як нормативні приписи, так і процедурні гарантії їх реалізації, закріплені на законодавчому рівні.

Водночас у доктрині відсутня єдність щодо співвідношення понять «захист» і «охорона» прав. Одні дослідники розглядають захист як складову ширшого за змістом поняття охорони права [141, с. 6], інші обґрунтовують їх повну тотожність [124, с. 58], тоді як третя група вчених наполягає на самотійності зазначених категорій, пропонуючи чіткі критерії їх розмежування [2, с. 4]. У контексті податкових правовідносин таке розмежування набуває особливого значення, оскільки дозволяє диференціювати превентивні та реактивні форми державного впливу.

На нашу думку, ототожнення вищезазначених понять нівелює їх прикладне значення, тоді як розгляд захисту виключно як елементу охорони звужує його самотійний зміст. У зв'язку з цим доцільно виходити з того, що охорона прав платника податків має превентивний, регулятивний характер і спрямована на недопущення їх порушення, тоді як захист реалізується у разі вже наявного порушення чи оспорювання прав і передбачає застосування відповідних адміністративно-правових засобів їх відновлення. Такий підхід дозволяє більш чітко окреслити зміст і межі адміністративно-правових заходів у сфері оподаткування, а також забезпечує належну диференціацію форм діяльності держави у механізмі гарантування прав платників податків.

Серед представників фінансово-правової науки також відсутній уніфікований підхід до визначення поняття захисту прав платників податків. Так, Греца Я.В. пов'язує його безпосередньо з обов'язком держави забезпечувати права і свободи людини, що випливає з принципу, закріпленого у частині другій статті 3 Конституції України [19, с. 95]. Такий підхід підкреслює конституційну природу захисту прав платника податків як одного з проявів соціальної спрямованості держави.

Інший підхід запропонований Мулявкою Д.Г., який визначає захист прав і законних інтересів суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування як комплекс закріплених нормативно-правовими актами заходів, що застосовуються до однієї сторони податкових правовідносин з метою забезпечення прав та законних інтересів іншої сторони [82, с. 92]. Таким чином, захист розглядається як інструмент балансування публічних і приватних інтересів у податковій сфері.

Федорчук О.М., у свою чергу, акцентує увагу на активній ролі самого платника податків, який має можливість самостійно вчиняти дії або звертатися до компетентних органів із вимогою забезпечення недоторканності його прав, припинення їх порушення та ліквідації негативних наслідків [143, с. 60]. Близький за змістом підхід обґрунтовує Шишов О.О., розглядаючи захист прав платників податків як реалізацію права на захист шляхом застосування уповноваженим органом будь-яких не заборонених законом способів з метою припинення, відновлення або визнання порушеного чи оспорюваного права [153, с. 31].

У практичній площині право платника податків на захист може бути реалізоване у двох основних формах: шляхом подання скарги до вищого податкового органу з подальшим зверненням до суду або безпосереднім поданням позову до суду [50, с. 411; 105]. Йдеться про застосування відповідної правової (процедурної) форми захисту, що здійснюється залежно від природи юрисдикційного органу, уповноваженого на вирішення податкового спору [8, с. 65].

Конституційно-правовою гарантією захисту прав платника податків є закріплене статтею 56 Податкового кодексу України положення про можливість оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному або судовому порядку [96]. У разі якщо платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв рішення з

перевищенням наданих повноважень, він має право звернутися зі скаргою до органу вищого рівня, що виступає проявом адміністративної форми захисту.

Узагальнення наведених наукових підходів дає підстави стверджувати, що категорія захисту прав платників податків у фінансово-правовій доктрині розкривається через поєднання кількох взаємопов'язаних елементів: конституційно зумовленого обов'язку держави гарантувати права особи, нормативно визначеного комплексу заходів впливу та процесуальної діяльності як уповноважених органів, так і самого платника податків. Відтак, попри відмінності у підходах, їх об'єднує розуміння захисту як динамічного механізму, спрямованого на забезпечення реального та ефективного відновлення порушених або оспорюваних прав у сфері оподаткування, що реалізується через відповідні адміністративні та судові процедури.

З огляду на викладене, пропонуємо під захистом прав платників податків доцільно розуміти врегульовану нормами фінансового, податкового та адміністративного права діяльність платника податків і уповноважених державних органів, спрямовану на попередження, припинення порушень, а також відновлення чи визнання прав і законних інтересів платника податків шляхом застосування передбачених законом адміністративно-правових та судових засобів у межах відповідних процедурних форм.

У науковій літературі адміністративне оскарження у податкових правовідносинах традиційно характеризується як досудова процедура [83, с. 99–100; 57, с. 19], податкова апеляція [108, с. 167], доюрисдикційна процедура [20, с. 45], інститут адміністративного оскарження [140, с. 195–196], адміністративне узгодження. Усі зазначені підходи, по суті, описують єдину процедуру звернення платника податків до вищого податкового органу з метою вирішення податкового конфлікту.

Разом із тим законодавець не закріпив обов'язковість адміністративного оскарження як передумови судового захисту, ані в Податковому кодексі України, ані в Законі України «Про адміністративну процедуру», що неодноразово піддавалося обґрунтованій критиці з боку науковців і практиків [84, с. 130; 154, с. 200]. Водночас запровадження єдиного режиму адміністративних процедур для вирішення публічних спорів шляхом ухвалення Закону України «Про адміністративну процедуру» 17 лютого 2022 року є позитивним кроком у напрямі уніфікації адміністративно-правового захисту.

Відповідно до статті 78 Закону України «Про адміністративну процедуру» платник податків має право на адміністративне оскарження у разі порушення або загрози порушення його прав, свобод чи законних інтересів адміністративним актом, процедурним рішенням, дією чи бездіяльністю адміністративного органу. Такий підхід істотно розширює об'єкти адміністративного оскарження порівняно з нормами Податкового кодексу України, де формально закріплено лише рішення контролюючого органу [104].

Аналіз положень статей 55–56 Податкового кодексу України дозволяє дійти висновку, що в адміністративному порядку можуть бути оскаржені не лише податкові повідомлення-рішення, а й інші рішення контролюючих органів, зокрема щодо обліку платників податків, проведення перевірок, застосування податкової застави, зупинення бюджетного відшкодування тощо. Проте відсутність узагальненого визначення поняття «рішення контролюючого органу» тривалий час створювала правову невизначеність [41].

Кобильнік Д.А., Зіменс Є.О. зазначають, що податкова застава залишається важливим, проте недостатньо ефективним механізмом забезпечення виконання податкового обов'язку. Її правова конструкція створює належні умови для захисту інтересів держави, однак практична реалізація стикається з численними

проблемами – від затягування судових процедур до недосконалості оцінки та реалізації майна. Відсутність узгодженої взаємодії між податковими, судовими та виконавчими органами, а також недостатня прозорість процесів опису і продажу заставного майна істотно знижують результативність цього інституту [65, с. 164-169].

Цю прогалину було усунуто із прийняттям Закону України «Про адміністративну процедуру», який закріпив поняття адміністративного акту як індивідуального рішення або юридично значущої дії, спрямованої на набуття, зміну чи припинення прав та обов'язків конкретної особи. Аналогічний підхід простежується у положеннях Кодексу адміністративного судочинства України [54] та правових позиціях Конституційного Суду України [125; 126].

З огляду на викладене, адміністративне оскарження у сфері оподаткування доцільно розглядати не лише як факультативний етап перед зверненням до суду, а як самостійний та повноцінний інструмент захисту прав платників податків, що має власну функціональну цінність. Його значення полягає у забезпеченні оперативного, менш формалізованого та економічно доступнішого способу вирішення податкових спорів, що сприяє зниженню навантаження на судову систему та підвищенню ефективності адміністративної діяльності контролюючих органів. Водночас відсутність обов'язковості такого порядку зумовлює його сприйняття платниками податків як альтернативного, а не пріоритетного механізму захисту, що впливає на рівень його практичного застосування.

У цьому контексті особливої уваги потребує забезпечення належних процесуальних гарантій під час здійснення адміністративного оскарження, зокрема щодо неупередженості розгляду скарг, дотримання розумних строків та обов'язковості мотивування прийнятих рішень. Лише за умови реального впровадження таких стандартів адміністративне оскарження може набути ознак

ефективного засобу правового захисту, який відповідатиме принципам верховенства права та належного врядування, а також забезпечуватиме дієвий баланс між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків.

Важливим елементом механізму адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин є визначення правової природи актів, що приймаються контролюючими органами, оскільки саме вони виступають основною формою реалізації владних управлінських повноважень у цій сфері. Через такі акти конкретизуються приписи податкового законодавства щодо окремих платників податків, а також безпосередньо впливають на обсяг їх прав та обов'язків. У зв'язку з цим з'ясування сутнісних ознак адміністративного акту у податкових правовідносинах має принципове значення як для правильного розуміння його юридичної природи, так і для визначення можливостей та меж його оскарження.

До ключових характеристик адміністративного акту у податкових правовідносинах належать його індивідуальний характер, прийняття уповноваженим адміністративним органом в односторонньому порядку, зовнішня дія щодо платника податків та обов'язковість правових наслідків, пов'язаних із набуттям, зміною чи припиненням його прав і обов'язків [87, с. 31].

Поряд із адміністративними актами як основною формою зовнішнього прояву владних рішень у податкових правовідносинах, у діяльності контролюючих органів важливу роль відіграють також інші форми реалізації управлінських повноважень, що супроводжують прийняття таких актів. Йдеться про дії та рішення процедурного характеру, які виникають у межах адміністративного провадження та забезпечують підготовку, прийняття і виконання адміністративних актів. Їх правова природа та значення для забезпечення прав платників податків зумовлюють

необхідність окремого аналізу, зокрема в контексті визначення можливостей їх самотійного оскарження.

Окрему групу об'єктів адміністративного оскарження становлять юридично значущі дії, процедурні рішення та процедурні дії, які, на відміну від адміністративних актів, не вирішують справу по суті. Законодавець встановив загальне правило, відповідно до якого оскарження таких дій можливе лише одночасно з оскарженням остаточного адміністративного акту, що знайшло відображення і в судовій практиці.

Переважає більшість податкових спорів виникає у зв'язку з порушеннями процедур організації та проведення податкових перевірок. Акт податкової перевірки, будучи процедурним рішенням, не підлягає оскарженню, проте на нього можуть бути подані заперечення, реалізація яких є важливою процесуальною гарантією платника податків.

Судова практика переконливо свідчить, що порушення контролюючими органами процедурних вимог, зокрема права платника податків на участь у розгляді заперечень, може мати наслідком визнання податкових повідомлень-рішень протиправними [109; 110; 111]. Такий підхід Верховного Суду підкреслює пріоритет конституційно-правових гарантій захисту прав платника податків у відносинах із суб'єктами владних повноважень та підтверджує визначальну роль процедурної законності у сфері податкового адміністрування.

Узагальнюючи викладене, слід констатувати, що адміністративно-правовий механізм захисту прав платників податків має комплексний і багаторівневий характер, поєднуючи як нормативно закріплені гарантії, так і процедурні інструменти їх реалізації. При цьому ефективність такого механізму значною мірою залежить не лише від змісту прийнятих контролюючими органами рішень, але й від дотримання встановлених процедур їх ухвалення. Саме процедурна складова

виступає ключовим елементом забезпечення балансу між публічними інтересами держави у сфері наповнення бюджету та приватними інтересами платників податків, оскільки вона створює умови для реалізації принципів змагальності, гласності та обґрунтованості адміністративних рішень.

Водночас аналіз адміністративного оскарження як форми захисту прав платників податків дозволяє зробити висновок про його самостійну цінність у системі засобів правового захисту. Незважаючи на відсутність обов'язковості досудового порядку, адміністративне оскарження виконує важливу функцію оперативного реагування на порушення прав, сприяє виправленню помилок адміністративних органів без залучення суду та забезпечує більш гнучкий і доступний механізм відновлення прав. Разом із тим, його ефективність безпосередньо залежить від рівня процесуальних гарантій, зокрема неупередженості розгляду скарг, належного мотивування рішень і дотримання строків, що вимагає подальшого вдосконалення адміністративних процедур у податковій сфері.

Особливого значення у цьому контексті набуває дотримання контролюючими органами процедурних вимог під час здійснення податкового контролю, зокрема при проведенні перевірок. Як свідчить практика, саме порушення процедурних норм часто стає підставою для визнання протиправними кінцевих рішень, що підтверджує визначальну роль процедурної законності у механізмі захисту прав платників податків. Відтак, забезпечення реальної можливості платника податків брати участь у відповідних процедурах, подавати заперечення та впливати на процес прийняття рішень має розглядатися не як формальність, а як невід'ємна складова ефективного адміністративно-правового захисту його прав та законних інтересів.

Захист прав платників податків у податкових правовідносинах є однією з ключових гарантій демократичної держави та реалізується на засадах верховенства права; водночас, попри наявність у чинному законодавстві широкого спектра прав, їх фактична реалізація часто ускладнюється недосконалістю адміністративних процедур, нестабільністю судової практики та відсутністю чітко врегульованих механізмів альтернативного вирішення податкових спорів, що створює розрив між формальним проголошенням прав та їх практичним забезпеченням. Особливої актуальності набуває оцінка ефективності існуючих форм захисту – адміністративної, судової та альтернативної, зокрема позасудового оскарження через інститути бізнес-омбудсмена та потенційну податкову медіацію, яка в Україні поки що не має реального правового статусу. Додатково проблемними залишаються неузгодженість правових позицій Верховного Суду щодо строків та процедур оскарження податкових рішень, що породжує правову невизначеність для платників податків та ускладнює оперативне та ефективне здійснення захисту. Ці фактори обумовлюють необхідність комплексного дослідження існуючих механізмів захисту прав платників податків та вироблення пропозицій щодо їх удосконалення.

Як вже було зазначено, податкове законодавство визначає конкретний перелік прав платників податків, реалізація яких тісно пов'язана з механізмами їх правового захисту. Відповідно до статті 17 Податкового кодексу України, платник має низку прав, що забезпечують йому доступ до інформації та активну участь у податковому процесі, зокрема: отримання безоплатної інформації в контролюючих органах (в тому числі онлайн), представлення своїх інтересів особисто або через уповноважених осіб, користування податковими пільгами, присутність під час перевірок, надання пояснень, подання заперечень та оскарження рішень і дій податкових органів [96]. Крім того, закон надає платникові права на проведення

перевірки інформації, що може його захищати, захист конфіденційних відомостей, подання документів у разі технічних збоїв, обрання способу взаємодії з органами контролю, включно з електронним кабінетом, та реалізацію прав дистанційно. Закон також передбачає право на повне відшкодування шкоди, завданої неправомірними діями органів контролю, а також можливість фіксації перевірок і використання відеоконференцій.

Таким чином, вищезазначена стаття не лише деталізує правовий статус платника як учасника податкових правовідносин, а й підтверджує наявність дієвих інструментів захисту, що відповідає міжнародним стандартам та загальним принципам права. Однак ефективність цих форм захисту залежить від того, наскільки вони реально застосовуються на практиці, оскільки формальне декларування прав без забезпечення механізмів їх реалізації знижує їхню юридичну силу.

Одним із способів самостійного захисту є звернення платника до контролюючого органу із поясненнями або скаргами, а також адміністративне чи судове оскарження неправомірних дій. Такий захист може здійснюватися особисто або через представників [143, с. 8]. Крім того, правовий інтерес платника підлягає захисту й на міжнародному рівні, зокрема за статтею 1 Протоколу Першого до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка гарантує дотримання принципу пропорційності у випадках втручання держави у майнові права [112].

Науковці підкреслюють необхідність захисту не лише формальних прав, а й законних інтересів платника, що безпосередньо впливають на реалізацію його правового статусу у податкових відносинах [45, с. 42–43; 155, с. 55]. Законодавство України та Кодекс адміністративного судочинства передбачають захист платників від порушень органів влади та забезпечують баланс інтересів держави та платника

[54]. Конституція України також гарантує право кожної особи на захист своїх прав і свобод усіма способами, не забороненими законом [46].

Платники податків можуть обирати між судовим та позасудовим порядком захисту своїх прав. Адміністративне оскарження рішень контролюючих органів передбачене, зокрема, статтею 124 Бюджетного кодексу України, а у деяких випадках застосовується виключно судова форма [10]. Серед позасудових механізмів – звернення до Ради бізнес-омбудсмена, яка виступає консультативно-дорадчим органом при Кабінеті Міністрів і сприяє прозорості діяльності органів влади та захисту законних інтересів суб'єктів господарювання [107]. Міжнародна практика також демонструє ефективність податкової медіації як альтернативного вирішення спорів, проте в Україні цей інститут наразі не інтегрований у податкове законодавство [103;150, с. 196-197;5, с. 78-82].

Судова форма захисту реалізується через адміністративне судочинство, конституційну скаргу та звернення до ЄСПЛ. Конституційний Суд України визначив право платників на оскарження дій органів влади у рамках статті 55 Конституції України [127; 40]. Непослідовність правових позицій Верховного Суду щодо строків оскарження та застосування норм ПКУ і КАС України створює складнощі для платників [113]. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21 лютого 2020 р. № 826/17123/18 підтверджує принцип, що оскарженню підлягають кінцеві рішення органів контролю, а не накази, що призначають перевірку [114].

Необхідно підсумувати, що особливого значення набуває відновлення та зміцнення довіри платників податків до діяльності контролюючих органів, що виступає не лише соціально-психологічною категорією, а й важливим функціональним елементом ефективного правозастосування. Рівень довіри безпосередньо впливає на готовність суб'єктів господарювання та громадян

взаємодіяти з податковими органами в межах правового поля, у тому числі – обирати адміністративний порядок оскарження як первинний і пріоритетний спосіб захисту своїх прав. За умови забезпечення належного рівня прозорості, об’єктивності та професіоналізму при розгляді скарг адміністративна процедура здатна перетворитися з формального етапу на дієвий інструмент відновлення порушених прав, що сприятиме підвищенню її авторитету серед платників податків. У свою чергу, позитивна практика розгляду скарг і формування переконання у реальній можливості досягнення справедливого результату в межах адміністративного провадження обумовить зростання кількості випадків звернення саме до цього способу захисту. Така тенденція матиме комплексний ефект: з одного боку, вона забезпечить більш оперативне вирішення податкових спорів із мінімальними витратами для сторін, а з іншого – сприятиме суттєвому зменшенню навантаження на судову систему, яка наразі перевантажена значною кількістю адміністративних справ. Відтак, підвищення довіри до контролюючих органів слід розглядати як стратегічний напрям удосконалення механізмів публічного управління, що дозволить досягти балансу між ефективністю державного контролю та гарантіями захисту прав платників податків, одночасно оптимізуючи функціонування судової гілки влади.

Отже, ефективний захист прав та законних інтересів платників податків є ключовою передумовою стабільного функціонування податкової системи України. Законодавче закріплення форм і способів захисту забезпечує реалізацію публічно-правової природи податкових правовідносин, гарантує баланс інтересів держави та платників і сприяє підвищенню довіри до податкової системи, що відповідає принципам правової держави.

2.2. Способи та адміністративні (досудові) процедури оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів

Адміністративно-правове регулювання процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів становить одну з ключових складових механізму забезпечення законності у сфері публічно-правових податкових відносин. Саме через нормативно визначений порядок перегляду управлінських рішень забезпечується можливість реалізації платниками податків суб'єктивного публічного права на захист, а також здійснюється інституційний контроль за діяльністю суб'єктів владних повноважень. У цьому сенсі процедури оскарження виступають не лише юридичним інструментом реагування на порушення, а й важливим елементом функціонування демократичної правової держави.

Адміністративно-правова природа процедур оскарження зумовлена їх спрямованістю на врегулювання публічно-правових спорів, що виникають у процесі реалізації владних управлінських повноважень контролюючими органами. На відміну від приватноправових способів захисту, адміністративне оскарження здійснюється в умовах юридичної нерівності сторін, де одна зі сторін наділена владною компетенцією, а інша – перебуває у підпорядкованому становищі. Саме тому нормативне регулювання таких процедур має бути максимально деталізованим і орієнтованим на забезпечення процесуальної рівноваги між платником податків і державою.

У сучасних умовах трансформації публічної адміністрації адміністративно-правове регулювання процедур оскарження набуває особливої актуальності у зв'язку з розширенням сфери дискреційних повноважень контролюючих органів. З одного боку, дискреція є необхідною умовою ефективного управління, з іншого – вона створює потенційні ризики свавільного втручання у сферу прав і законних

інтересів платників податків. Процедури оскарження, закріплені в нормах адміністративного права, покликані мінімізувати такі ризики шляхом встановлення чітких процесуальних рамок і механізмів перевірки правомірності управлінських рішень.

Нормативне регулювання процедур оскарження в податковій сфері має багаторівневий характер і охоплює як загальні акти адміністративного законодавства, так і спеціальні норми податкового права. Така багатошаровість зумовлює необхідність узгодження загальних адміністративно-процедурних принципів із особливостями податкових правовідносин, що характеризуються імперативним методом правового регулювання та підвищеним рівнем публічного інтересу. Від ефективності такого узгодження залежить не лише якість правового захисту платників податків, а й стабільність податкової системи загалом.

Особливе місце в адміністративно-правовому регулюванні процедур оскарження займають принципи, на яких ґрунтується відповідна діяльність контролюючих органів. До них належать принципи законності, обґрунтованості, пропорційності, неупередженості, рівності сторін та змагальності в адміністративному провадженні. Закріплення цих принципів у нормативних актах і їх практична реалізація у процесі розгляду скарг є визначальними чинниками ефективності адміністративно-правового захисту.

Адміністративно-правове регулювання процедур оскарження покликане забезпечити не лише формальну можливість подання скарги, а й реальну участь платника податків у процедурі її розгляду. Це передбачає наявність чітко визначених стадій адміністративного провадження, процесуальних прав і обов'язків сторін, строків розгляду справи та вимог до мотивування прийнятих рішень. У цьому аспекті процедура оскарження виступає інструментом реалізації принципу належного адміністрування.

У системі публічного адміністрування особливе місце посідає інститут оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, який виступає одним із ключових механізмів забезпечення принципу верховенства права та гарантією ефективного захисту прав і законних інтересів фізичних і юридичних осіб. У сучасних умовах розвитку правової держави питання забезпечення належного функціонування таких механізмів набуває особливої актуальності, зважаючи на зростання ролі контролюючих органів у регулюванні соціально-економічних процесів.

Особливої значущості проблема оскарження набуває у сфері податкових правовідносин, де рішення контролюючих органів можуть мати безпосередній вплив на фінансовий стан суб'єктів господарювання та економічну стабільність загалом. У цьому контексті ефективність процедур оскарження є не лише питанням юридичної техніки, але й важливим чинником формування довіри до державних інституцій.

Незважаючи на існування адміністративного порядку оскарження, практика свідчить про низку істотних проблем. Йдеться, зокрема, про структурну підпорядкованість органів, які розглядають скарги, недостатню об'єктивність рішень, формальний підхід до розгляду звернень, а також низький рівень довіри до результатів таких процедур. Ці чинники змушують платників податків звертатися до суду як до більш надійного, хоч і складнішого, способу захисту. Водночас, судовий порядок оскарження також не позбавлений вад, таких як тривалість провадження, фінансові витрати та потреба в юридичній допомозі. Тому актуальним є пошук оптимального балансу між двома формами захисту, а також вдосконалення нормативного забезпечення адміністративного оскарження для підвищення його ефективності, прозорості та довіри до результатів.

Відповідно до положень Кодексу адміністративного судочинства України, процесуальні механізми захисту прав особи включають подання скарг, адміністративних позовів та інших процесуальних документів, спрямованих на усунення порушень, що виникають у результаті неправомірної діяльності суб'єктів владних повноважень [54]. При цьому важливо підкреслити, що сам факт існування таких механізмів ще не гарантує їх ефективності, що зумовлює необхідність їх постійного вдосконалення.

У науковій літературі питання оскарження дій суб'єктів владних повноважень розглядалося у працях Мельника Р.С., Бевзенка В.М., Смичка Є.М., Коваліва М.В., Мінаєвої К.В., Матвійчука В.К., Хара І.О., Дорошенка Д.П., Цельєва О.В., Беломестнова О.Ю., Гулак О.В., Ладиченка В.В., Слюсаренка С.В. та інших дослідників, які сформували теоретичне підґрунтя для розуміння природи та функціонального призначення відповідних процедур.

Зокрема, адміністративне (позасудове) оскарження Мельником Р.С. та Бевзенком В.М. пропонується розглядати як ключовий механізм захисту прав і законних інтересів суб'єктів у публічно-правових відносинах, який забезпечує оперативне та ефективне вирішення спорів без залучення судової системи. Науковці також визначають адміністративне (позасудове) оскарження як свідому, вольову та цілеспрямовану поведінку фізичної або юридичної особи, що полягає у зверненні до органу публічної адміністрації з вимогою усунути порушення її публічних прав, свобод чи інтересів, вчинене підпорядкованим суб'єктом [85].

Способи оскарження дій чи бездіяльності контролюючих органів є важливими інструментами захисту прав і законних інтересів громадян і бізнесу. Аналіз чинного законодавства та наукових підходів свідчить про наявність значних проблем у системі оскарження, зокрема, відсутність чітких процедур, затягування розгляду справ та нерівність сторін у процесі захисту [23, с. 195-202; 67, с. 42-49].

Зважаючи, зокрема, на вищезазначене, серед основних способів оскарження традиційно виокремлюють адміністративний (позасудовий) та судовий порядок. Кожен із цих способів оскарження має власну правову природу, процедурні особливості та функціональне призначення, що дозволяє розглядати їх як взаємодоповнюючі елементи єдиної системи правового захисту.

Зокрема, на думку науковців, право на оскарження слід розглядати як складне, багатовимірне правове явище, що має чітко виражену внутрішню структуру та функціональне призначення у механізмі забезпечення прав і свобод людини. У цьому контексті виокремлюється три ключові складові зазначеного права, які у своїй сукупності формують цілісний механізм правового захисту. По-перше, це право особи на захист своїх прав від незаконного втручання чи обмеження, що відображає превентивний аспект правового захисту. По-друге, право вимагати від держави та органів публічної влади дотримуватися, охороняти і захищати права, що підкреслює обов'язок держави діяти як гарант прав і свобод. По-третє, право звернутися до примусової сили держави для захисту своїх прав від неправомірних дій (бездіяльності) органів публічної влади та їхніх посадових осіб, що відображає репресивно-відновлювальний аспект захисту [148, с. 72; 67, с. 42-49].

Слід зазначити, що в сучасній правовій системі України сформувалися два основні публічно-правові способи реалізації права на оскарження, кожен із яких має власну правову природу, процедурні особливості та сферу застосування. Йдеться, зокрема, про адміністративний (досудовий) та судовий порядок оскарження, які функціонують як взаємодоповнюючі елементи єдиного механізму захисту прав особи. Наявність альтернативних способів оскарження свідчить про прагнення законодавця забезпечити максимально ефективний та доступний інструментарій для відновлення порушених прав.

Вважаємо за доцільне зосередити увагу саме на адміністративному порядку оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових органів, оскільки він виступає важливим інструментом досудового врегулювання спорів у сфері публічно-правових відносин. Відмінність між адміністративним і судовим порядком оскарження полягає передусім у суб'єкті розгляду скарги, характері процедур, а також у часових та економічних витратах, пов'язаних із їх реалізацією. Адміністративне оскарження передбачає розгляд скарги в межах системи органів публічної влади, тоді як судовий порядок реалізується через незалежну судову гілку влади.

Процедура адміністративного оскарження традиційно розглядається як досудовий спосіб вирішення спору, що дозволяє особі оперативно реагувати на порушення її прав без звернення до суду. Водночас важливо підкреслити, що така процедура не є обов'язковою передумовою судового захисту, що відповідає принципу доступності правосуддя. Однак слід враховувати, що звернення до суду фактично унеможлиблює подальше адміністративне оскарження відповідного рішення, дії чи бездіяльності територіальних підрозділів Державної податкової служби України, що обумовлює необхідність зваженого вибору способу захисту.

Попри беззаперечну важливість судового захисту як універсального механізму відновлення порушених прав, не можна применшувати значення адміністративного оскарження, яке має низку істотних переваг. Зокрема, Тимошук В.П. обґрунтовано зазначає, що до таких переваг доцільно віднести економічність, оперативність та меншу формалізованість процедур, що робить цей спосіб більш доступним для широкого кола суб'єктів [3, с. 71]. Зазначені характеристики сприяють більш швидкому та менш витратному вирішенню спорів, що є особливо актуальним у сфері податкових правовідносин.

Крім того, слід зважати на те, що ефективність відновлення порушених прав і свобод особи значною мірою залежить від своєчасності застосування відповідного способу захисту. У цьому аспекті адміністративне оскарження має суттєві переваги, оскільки дозволяє здійснити перегляд рішення не лише з точки зору його законності, але й доцільності. Це відкриває додаткові можливості для виправлення помилок адміністративного органу без необхідності тривалого судового розгляду.

Водночас навіть у разі отримання позитивного судового рішення особа стикається з необхідністю очікування його фактичного виконання відповідним адміністративним органом, що може значно затягнути процес відновлення порушеного права. З огляду на це адміністративне оскарження виступає не лише альтернативою, а й важливою додатковою гарантією захисту прав та законних інтересів особи, забезпечуючи більш гнучкий та оперативний механізм реагування на правопорушення [33, с. 206–207].

Окрім цього, Соколенко О.Л. справедливо зазначає, що становлення системи адміністративного оскарження як повноцінного правозахисного механізму має важливе значення для розвитку правової держави. Така система здатна ефективно доповнювати інші форми захисту прав громадян, сприяти розвантаженню судової системи, а також формувати конструктивний діалог між суспільством та органами державної влади. У перспективі це сприятиме підвищенню рівня довіри до публічної адміністрації та ефективності функціонування всієї системи захисту прав і свобод людини [134, с. 84].

Особливий науковий інтерес у дослідженні інституту оскарження викликає аналіз переваг адміністративної форми захисту прав у сфері податкових правовідносин, яка в сучасних умовах розглядається як важливий інструмент досудового врегулювання спорів. Так, Бондаренко О. акцентує увагу на низці суттєвих позитивних характеристик адміністративного оскарження, серед яких

насамперед виокремлюються відносна простота процедурної форми, її економічна доцільність та оперативність розгляду скарг. Сукупність цих чинників сприяє не лише підвищенню доступності механізму захисту для платників податків, але й забезпечує зменшення навантаження на судову систему, дозволяючи вирішувати значну частину спорів на попередньому етапі та у стислі строки, що має важливе значення для стабільності господарського обігу.

Водночас дослідник обґрунтовано звертає увагу на наявність низки системних недоліків, притаманних адміністративному порядку оскарження. Зокрема, йдеться про інституційну залежність органу, уповноваженого розглядати скаргу, від органу, рішення якого підлягає оскарженню, що потенційно створює ризики упередженості та знижує рівень довіри до результатів такого розгляду. Додатковими проблемними аспектами є недостатній рівень професійної підготовки посадових осіб, залучених до розгляду скарг, а також відсутність належно розвиненого переговорного чи медіаційного компонента, який міг би сприяти досягненню взаємоприйняттого рішення. У сукупності це нерідко зумовлює формалізований підхід до вирішення спорів і знижує ефективність адміністративного оскарження як інструменту реального захисту прав [11, с. 117–118].

Зазначені обставини переконливо свідчать про об'єктивну необхідність подальшого вдосконалення нормативно-правового регулювання у цій сфері, а також системного підвищення професійного рівня посадових осіб контролюючих органів. Лише за умови комплексного реформування відповідних процедур можна забезпечити належний рівень справедливості, об'єктивності та неупередженості адміністративного розгляду, що, своєю чергою, сприятиме зміцненню довіри до інститутів публічної влади.

Водночас доцільно зазначити, що ефективність адміністративного оскарження значною мірою залежить від інституційної незалежності органу, який розглядає скаргу. Наявність структурної підпорядкованості між органами створює ризик упередженості та формального підходу до розгляду справ, що, у свою чергу, знижує рівень довіри з боку платників податків. Саме тому в сучасній науковій доктрині дедалі частіше наголошується на необхідності реформування цієї системи шляхом підвищення її автономності та запровадження додаткових гарантій об'єктивності.

Слід звернути увагу на ще одну важливу перевагу адміністративного оскарження – відсутність обов'язку доведення правомірності своїх вимог платником податків, що значно спрощує доступ до правового захисту.

Тож, серед позитивних моментів, в межах адміністративного провадження платник податків звільняється від обов'язку доводити правомірність своїх доводів, що знижує бар'єри для захисту прав і спрощує процедуру оскарження. Крім того, рішення, ухвалені за результатами розгляду скарги, набувають чинності негайно та є обов'язковими для виконання податковими органами нижчого рівня. Такий механізм підвищує ефективність захисту прав, забезпечує швидке реагування на порушення і зменшує ризик затягування процесів, що особливо важливо в умовах високої динаміки економічних відносин.

На думку Коваліва М.В. можливість подання додаткових пояснень або уточнюючих документів сприяє досягненню компромісу між сторонами [51, с. 104].

Нормативною основою адміністративного оскарження у сфері податкових правовідносин є, зокрема, положення Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та підзаконні нормативно-правові акти [58; 96]. Відповідно до статті 56 Податкового кодексу України, платник

податків має право оскаржити рішення контролюючого органу до органу вищого рівня [96].

Процедура подання скарги детально регламентується наказом Міністерства фінансів України № 916, який встановлює вимоги до її змісту, форми та порядку розгляду [115]. Важливим аспектом є встановлення чітких строків подання скарги (10 робочих днів) та можливості їх поновлення за наявності поважних причин, що забезпечує баланс між принципом правової визначеності та доступом до правосуддя.

Особливу увагу слід приділити статистичним даним, які свідчать про активне використання механізму адміністративного оскарження. Так, у 2023 році було подано понад 92 тисячі скарг, а у 2024 році – понад 84 тисячі [116; 26]. При цьому значна частина рішень була скасована повністю або частково, що підтверджує ефективність цього інструменту, хоча і вказує на наявність системних проблем у діяльності контролюючих органів [132].

Разом із тим, незважаючи на позитивні аспекти, адміністративне оскарження має низку суттєвих недоліків. Серед них – формалізм у прийнятті рішень, відсутність дієвих механізмів медіації, обмеженість процесуальних гарантій та можливий конфлікт інтересів. Ці проблеми зумовлюють необхідність подальшого вдосконалення відповідного інституту.

Альтернативним і водночас завершальним етапом захисту прав є судове оскарження. Відповідно до статті 55 Конституції України, кожному гарантується право на судовий захист. Реалізація цього права здійснюється у порядку, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України.

Платник податків має гарантоване законом право звернутися до суду у випадку, якщо за результатами адміністративного перегляду його скарги було прийнято рішення про відмову в її задоволенні. Така можливість є логічним

продовженням реалізації права на ефективний захист, оскільки забезпечує багаторівневість механізму оскарження та створює додаткові гарантії відновлення порушених прав. Водночас зазначене право слід розглядати не лише як формальну процесуальну можливість, а як інструмент забезпечення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платника податків.

Судове оскарження має низку суттєвих переваг, серед яких – незалежність суду, змагальність процесу, наявність чітко визначених процесуальних гарантій та можливість повного і всебічного дослідження обставин справи. У цьому контексті суд виступає не лише як орган вирішення спору, але й як інструмент контролю за діяльністю публічної адміністрації.

Ковбасюк В. підкреслює, що специфіка адміністративного судочинства полягає у перевірці правильності застосування норм матеріального права суб'єктами владних повноважень [59, с. 88]. Це дозволяє забезпечити баланс між публічними та приватними інтересами, що є ключовим елементом правової держави.

Водночас Бевзенко В.М. акцентує увагу на важливості правильного визначення юрисдикції спору, що має принципове значення для ефективності судового захисту [7, с. 31]. Неправильне визначення юрисдикції може призвести до затягування розгляду справи та додаткових витрат для сторін.

Слід також враховувати, що судовий порядок оскарження має певні недоліки, зокрема тривалість розгляду справ, фінансові витрати та складність процедур. Це обумовлює необхідність пошуку оптимального співвідношення між адміністративними та судовими способами захисту.

Зокрема, Мінаєва К.В. вказує, що серед характерних ознак адміністративного оскарження контролюючих органів у контексті вирішення податкових спорів доцільно виокремити низку суттєвих рис, які визначають його

специфіку та практичну цінність. Передусім, процедура адміністративного оскарження є значно простішою у порівнянні з судовим розглядом, оскільки не передбачає складних процесуальних вимог і формальностей: платнику податків достатньо подати скаргу до відповідного податкового органу та очікувати її розгляду. Така спрощеність процедури сприяє підвищенню доступності правового захисту для широкого кола осіб.

Крім того, вільний спосіб викладення скарги істотно полегшує процес її підготовки та подання, оскільки не вимагає від платника податків наявності спеціальних юридичних знань або залучення професійної правової допомоги. Це, у свою чергу, знижує фінансове навантаження на особу та мінімізує витрати, пов'язані із захистом своїх прав. Водночас підстави для повернення скарги є обмеженими, що додатково гарантує реалізацію права на її розгляд по суті.

Важливою перевагою адміністративного оскарження, на яку звертає увагу Мінаєва К.В., є також оперативність розгляду скарг, оскільки відповідні рішення набирають чинності негайно та підлягають безумовному виконанню податковим органом нижчого рівня. Це дозволяє значно скоротити часові витрати на відновлення порушених прав та забезпечує більш ефективне реагування на неправомірні дії чи бездіяльність контролюючих органів [80, с. 484].

У свою чергу, Кравцова Т.М. та Солонар А.В., посилаючись на наукові підходи інших дослідників, акцентують увагу на необхідності дотримання принципів діяльності публічної адміністрації, які становлять фундамент функціонування всієї системи адміністративного оскарження. До таких принципів вони відносять: верховенство права, законність, відкритість, пропорційність, ефективність, підконтрольність та відповідальність [62, с. 524]. Зазначені принципи мають універсальний характер і визначають як зміст управлінських рішень, так і процедури їх прийняття.

Верховенство права передбачає пріоритет прав і свобод людини у діяльності органів публічної влади, тоді як принцип законності вимагає суворого дотримання норм чинного законодавства. Відкритість і прозорість діяльності сприяють підвищенню рівня довіри до податкових органів, а принцип пропорційності забезпечує баланс між втручанням держави та правами особи. Ефективність, підконтрольність і відповідальність, у свою чергу, гарантують належний рівень організації адміністративних процедур та можливість контролю за їх здійсненням.

Натомість Карапетян О.А. пропонує більш сучасний підхід до розуміння принципів публічного адміністрування, розмежовуючи їх на класичні та новітні. До останніх він відносить такі принципи, як синергія, інклюзія, інноваційність, інновативність, принципи agile, бенчмаркінг, інтерактивний комунікаційний зв'язок та контролінг [63, с. 81]. Запровадження таких принципів відображає трансформацію публічного управління у напрямі більш гнучких, адаптивних та орієнтованих на потреби суспільства моделей.

Таким чином, Державна податкова служба України та її територіальні органи зобов'язані реалізовувати як класичні, так і новітні принципи публічного адміністрування під час виконання своїх функцій. Однак аналіз практики свідчить про те, що зазначені принципи не завжди дотримуються належним чином, що зумовлює виникнення значної кількості скарг на рішення, дії чи бездіяльність податкових органів. Це, у свою чергу, призводить до перевантаження як адміністративних органів вищого рівня, так і судової системи.

У зв'язку з цим постає об'єктивна необхідність удосконалення процедури адміністративного оскарження як одного з ключових елементів механізму захисту прав платників податків. Зокрема, доцільним видається розширення процесуальних можливостей учасників такого провадження шляхом передбачення можливості залучення до розгляду скарг третіх осіб, зокрема свідків, експертів, спеціалістів та

перекладачів. Це сприятиме більш повному та об'єктивному з'ясуванню обставин справи, а також забезпечить узгодження положень податкового законодавства із Законом України «Про адміністративну процедуру».

Крім того, важливим напрямом удосконалення є запровадження відкритого та систематизованого переліку правових позицій судів з питань податкового права, який має бути розміщений на офіційному веб-сайті податкового органу. Ознайомлення працівників податкових органів із відповідною судовою практикою сприятиме підвищенню якості прийнятих рішень, забезпеченню єдності правозастосування та зменшенню кількості спорів, що передаються на розгляд суду.

Реалізація зазначених заходів дозволить не лише оптимізувати діяльність податкових органів, але й підвищити рівень довіри громадян до системи публічного адміністрування загалом. Водночас це сприятиме формуванню більш ефективного механізму захисту прав платників податків, який відповідатиме сучасним вимогам правової держави.

Отже, система оскарження дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень є складним багаторівневим механізмом, який потребує подальшого вдосконалення. Основними напрямками такого вдосконалення мають стати підвищення прозорості процедур, забезпечення незалежності органів, що розглядають скарги, запровадження альтернативних способів вирішення спорів, а також удосконалення нормативно-правової бази.

У підсумку слід зазначити, що ефективне функціонування механізмів оскарження є необхідною умовою забезпечення правової визначеності, захисту прав платників податків та підвищення довіри до державних інституцій. Саме тому подальший розвиток цього інституту має стати одним із пріоритетних напрямів реформування системи публічного адміністрування в Україні.

2.3. Міжнародно-правові стандарти та зарубіжний досвід адміністративно-правового захисту прав платника податків

Міжнародно-правові стандарти та зарубіжний досвід адміністративного захисту прав платників податків становлять важливу теоретичну й практичну основу для вдосконалення національної системи податково-правового регулювання. В умовах глобалізації, активізації міжнародної економічної взаємодії та інтеграції України до європейського правового простору питання ефективного захисту прав платників податків виходить за межі виключно внутрішньодержавного регулювання та потребує осмислення крізь призму загальновизнаних міжнародно-правових принципів і стандартів належного адміністрування.

Міжнародні стандарти захисту прав платників податків формуються на основі фундаментальних положень міжнародного права прав людини, зокрема принципів верховенства права, юридичної визначеності, пропорційності, недискримінації та ефективного засобу правового захисту. Ці принципи знаходять відображення у численних універсальних і регіональних міжнародно-правових актах та виступають методологічним орієнтиром для побудови національних механізмів адміністративного захисту у сфері оподаткування. У цьому контексті адміністративний захист прав платників податків розглядається як складова ширшої системи гарантій прав особи у відносинах із публічною владою.

Особливе значення для формування міжнародних стандартів адміністративного захисту мають акти та практика міжнародних судових і квазісудових органів, насамперед Європейського суду з прав людини. Хоча податкові спори формально не завжди перебувають у центрі уваги цього Суду, його

правові позиції щодо права на справедливий розгляд, захист майнових прав, принципу легітимних очікувань та ефективних процедур оскарження мають безпосередній вплив на національні моделі податкового адміністрування. Таким чином, міжнародні стандарти виступають інструментом «опосередкованої гармонізації» адміністративно-правових процедур у сфері оподаткування.

Важливим елементом міжнародно-правового виміру захисту прав платників податків є діяльність міжнародних організацій, зокрема Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Ради Європи та Європейського Союзу. У межах їхніх рекомендацій, кодексів поведінки та програм належного податкового врядування формуються підходи до забезпечення прозорості податкових процедур, підзвітності податкових органів і доступності адміністративних засобів захисту. Ці напрацювання поступово трансформуються у стандарти «м'якого права», які активно імплементуються у національні правопорядки.

Зарубіжний досвід адміністративного захисту прав платників податків демонструє різноманітність інституційних і процедурних моделей, що склалися у різних правових системах. В одних державах акцент робиться на розвинених досудових процедурах оскарження та спеціалізованих адміністративних органах, в інших – на поєднанні адміністративного та судового контролю з активною роллю омбудсменів або податкових посередників. Така різноманітність зумовлена історичними, правовими та інституційними особливостями відповідних держав, проте об'єднуючим чинником виступає прагнення забезпечити ефективний і доступний захист прав платників податків.

У країнах Європейського Союзу адміністративний захист прав платників податків значною мірою формується під впливом принципів права ЄС і практики Суду Європейського Союзу. Зокрема, вагомого значення набувають принципи правової визначеності, захисту законних очікувань, пропорційності та

процесуальної автономії держав-членів за умови дотримання мінімальних стандартів ефективного захисту. Ці принципи знаходять відображення у національних податкових процедурах і впливають на побудову системи адміністративного оскарження.

В рамках порівняльно-правового аналізу захисту прав платників податків в Україні та Німеччині, науковець Півцаєв В.О. зазначає, що податкова система Німеччини функціонує на основі усталених доктринальних і нормативно закріплених принципів, що забезпечують збалансованість фінансальних інтересів держави та гарантій захисту прав платників податків. Зазначені принципи формують концептуальну основу податкового регулювання та визначають спрямованість правозастосовної практики [117, с. 65-67].

Серед іншого, науковцем запропоновано як визначальний розглядати принцип законності оподаткування, який діє за німецьким законодавством, відповідно до якого встановлення, зміна чи скасування податків можливі виключно на підставі закону. У свою чергу, органи податкової адміністрації не наділені дискреційними повноваженнями щодо самостійного запровадження податкових зобов'язань поза межами законодавчого регулювання. Нормативним вираженням цього принципу виступає *Abgabenordnung*, який визначає загальні засади податкової процедури та компетенцію фінансових органів.

Вагоме значення у німецькому законодавстві, що серед іншого захищає права платників податків, має принцип рівності та загальності оподаткування, що передбачає обов'язок усіх платників брати участь у формуванні публічних фінансів відповідно до їх економічної спроможності. Реалізація цього принципу зумовлює застосування прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб.

Крім цього, принцип податкової справедливості вимагає пропорційності податкового навантаження та недопущення надмірного фіскального тиску на суб'єктів господарювання та громадян.

Системоутворюючим є також принцип економічної ефективності, відповідно до якого організація податкової системи повинна забезпечувати оптимальне співвідношення між витратами на адміністрування податків і обсягом податкових надходжень.

Принцип податкової нейтральності передбачає мінімізацію впливу податків на конкурентне середовище та господарські рішення платників. Втручання у ринкові механізми допускається лише у формі цільових податкових стимулів, обґрунтованих публічними інтересами.

Суттєве значення для гарантування прав платників має принцип правової визначеності, що вимагає чіткості, передбачуваності та стабільності податкового законодавства. Платник податків повинен мати реальну можливість завчасно визначити обсяг своїх податкових зобов'язань. Зазначений принцип доповнюється принципом добросовісності та захисту довіри, який обмежує можливість ретроактивного застосування податкових норм та гарантує послідовність дій держави щодо платників податків.

Фундаментальним є також принцип здатності до сплати, відповідно до якого податковий тягар розподіляється з урахуванням доходів і майнового стану особи. У міжнародному аспекті важливу роль відіграють принципи джерела доходу та принцип уникнення подвійного оподаткування, реалізація яких забезпечується через укладення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Система захисту прав платників податків у Німеччині характеризується поєднанням адміністративних і судових механізмів, що забезпечують багаторівневий контроль за діяльністю податкових органів. Ключовим позасудовим

засобом є процедура внутрішньовідомчого адміністративного оскарження. Платник податків має право подати заперечення до відповідного податкового органу у разі незгоди з прийнятим податковим рішенням. У випадку відхилення скарги можливе подальше оскарження в адміністративному порядку. Координація податкової політики здійснюється Федеральним міністерством фінансів Німеччини у взаємодії з фінансовими органами земель, що забезпечують інституційну узгодженість адміністративного захисту.

В Україні ж адміністративне оскарження здійснюється в системі Державної податкової служби України та має обов'язковий характер перед зверненням до суду. Такий підхід формально спрямований на зменшення судового навантаження, однак на практиці не завжди забезпечує ефективність поновлення порушених прав.

Додатковим інструментом захисту в Німеччині виступає інститут податкового омбудсмена [164], який сприяє врегулюванню конфліктів між платниками та податковими органами шляхом надання рекомендацій і посередництва. В Україні аналогічні функції виконує Рада бізнес-омбудсмена, діяльність якої спрямована на захист прав суб'єктів господарювання у відносинах із державними органами [27].

У Федеративній Республіці Німеччина сформовано практику застосування медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів. Вона може використовуватися на різних стадіях податкового процесу, зокрема під час адміністративного оскарження, у спорах щодо результатів податкових перевірок, а також у сфері міжнародного оподаткування. Залучення незалежного медіатора сприяє досягненню взаємоприйняттого рішення без ініціювання тривалого судового провадження.

В Україні інститут податкової медіації перебуває на етапі становлення [145, с. 300-304]. Його розвиток пов'язується з упровадженням інституту незалежних

податкових консультантів, що має потенціал підвищити якість правової допомоги платникам податків.

У сучасних умовах розвитку адміністративно-правових механізмів захисту прав платників податків спостерігається поступове впровадження альтернативних способів врегулювання податкових спорів, серед яких особливого значення набуває інститут медіації. Зокрема, його інституціоналізація простежується в межах співпраці між Державною податковою службою України та Радою бізнес-омбудсмена, які уклали оновлений Меморандум про партнерство та співробітництво. Така взаємодія спрямована на удосконалення комунікаційних механізмів між державою та бізнесом, а також на впровадження ефективних позасудових інструментів вирішення податкових спорів. У цьому контексті медіація розглядається як прогресивний засіб досягнення балансу інтересів сторін, що дозволяє не лише зменшити навантаження на судову систему, але й забезпечити більш оперативне, гнучке та взаємоприйнятне вирішення конфліктів. Запровадження спільних робочих груп, визначення категорій спорів, придатних для альтернативного врегулювання, а також реалізація пілотних проектів, зокрема у сфері трансфертного ціноутворення, свідчать про формування в Україні нової парадигми податкового адміністрування, орієнтованої на партнерську модель взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами.

Практичним підтвердженням ефективності впровадження інституту медіації у сфері податкових правовідносин є реалізація першого в Україні кейсу податкової медіації за участю Державної податкової служби України та Ради бізнес-омбудсмена [28]. Зазначений приклад демонструє можливість досягнення взаємоприйнятного рішення у складному податковому спорі без звернення до суду, що традиційно потребує значних часових та фінансових витрат. Зокрема, у межах експериментального проекту, реалізованого у Центральному міжрегіональному

управлінні ДПС по роботі з великими платниками податків, було врегульовано спір, пов'язаний із формуванням від'ємного значення податку на додану вартість та заявленням бюджетного відшкодування. Важливим є те, що спірна ситуація, яка раніше неодноразово ставала предметом перевірок і оскаржень, була вирішена шляхом конструктивного діалогу сторін, аналізу значного обсягу первинних документів та врахування специфіки господарської діяльності платника податків.

Особливу увагу привертає досягнення компромісного рішення, за якого платник податків відмовився від безпосереднього бюджетного відшкодування на користь спрямування відповідних сум у рахунок майбутніх податкових зобов'язань, що, у свою чергу, дозволило уникнути втрат для бюджету. Такий підхід свідчить про потенціал медіації як інструменту, здатного забезпечити баланс публічних і приватних інтересів, а також підвищити рівень довіри між бізнесом і державою. Отже, наведений кейс підтверджує доцільність подальшого розвитку та інституційного закріплення податкової медіації як складової системи адміністративно-правового захисту прав платників податків, що відповідає сучасним тенденціям гуманізації та сервісної орієнтації податкового адміністрування.

Особливе місце в системі превентивного захисту посідає консультативно-роз'яснювальна діяльність податкових органів. Вона спрямована на забезпечення належного рівня поінформованості платників та формування партнерської моделі взаємодії між державою і платниками податків.

Як підкреслює Теремецький В.І., податкова консультація є важливим інструментом попереднього захисту прав платника податків, оскільки дозволяє з'ясувати офіційну позицію контролюючого органу та запобігти помилкам у податковому обліку [138, с. 45]. Відтак консультативна діяльність виконує не лише інформаційну, а й виразну превентивну функцію.

Судовий контроль у Німеччині здійснюється системою спеціалізованих фінансових судів. Найвищою інстанцією з податкових справ є Bundesfinanzhof, що забезпечує єдність судової практики у сфері податкового права. В Україні податкові спори належать до юрисдикції адміністративних судів, які розглядають їх у порядку публічно-правового судочинства. Після вичерпання національних засобів юридичного захисту платники податків можуть звернутися до Європейський суд з прав людини у разі порушення права на справедливий судовий розгляд або права мирного володіння майном.

Узагальнюючи німецький та український підходи до забезпечення захисту прав платників податків, слід відзначити їх спільну орієнтацію на поєднання превентивних і юрисдикційних механізмів, однак із різним ступенем інституційної розвиненості та ефективності. Так, у Німеччині акцент робиться на превентивних інструментах, зокрема податкових консультаціях, які дозволяють мінімізувати ризик виникнення спорів ще на стадії виконання податкового обов'язку, а також на функціонуванні спеціалізованої судової системи (Bundesfinanzhof), що забезпечує послідовність і передбачуваність правозастосування. В Україні ж, поряд із розвитком консультативної функції контролюючих органів, ключову роль продовжує відігравати судовий захист у межах адміністративної юрисдикції, із можливістю подальшого звернення до Європейського суду з прав людини. Водночас позитивні зрушення, пов'язані із впровадженням альтернативних способів вирішення спорів, зокрема медіації та розширенням превентивних інструментів, свідчать про поступове наближення національної моделі до європейських стандартів. Це дозволяє зробити висновок про доцільність подальшого розвитку в Україні саме превентивно-орієнтованого підходу до захисту прав платників податків, що сприятиме зниженню конфліктності податкових правовідносин та підвищенню рівня правової визначеності.

Досвід Італії у сфері забезпечення захисту прав платника податків, дотримання податкового законодавства та протидії податковим правопорушенням характеризується високим рівнем спеціалізації та комплексності правового регулювання. На відміну від багатьох інших держав, відповідальність за податкові правопорушення в Італії не міститься у кримінальному процесуальному кодексі, а закріплена у спеціальних нормативно-правових актах, які поєднують норми фінансового, адміністративного та кримінального права. Такий підхід дозволяє більш гнучко реагувати на різні види податкових деліктів, зокрема ухилення від сплати податків, подання неправдивої звітності чи використання шахрайських схем, забезпечуючи диференціацію юридичної відповідальності залежно від характеру та ступеня суспільної небезпеки правопорушення. Водночас це сприяє формуванню системного механізму впливу на правопорушників, у якому поєднуються превентивні, адміністративні та каральні інструменти [86, с. 323-329;160].

Серед іншого, у контексті захисту прав платників податків така модель має подвійне значення. З одного боку, чітка регламентація складів податкових правопорушень і закріплення їх у спеціальних актах підвищує рівень правової визначеності та передбачуваності правозастосування, що є важливою гарантією прав платника податків. З іншого боку, комплексний характер правового регулювання створює передумови для ефективного функціонування адміністративних процедур і механізмів оскарження рішень контролюючих органів, оскільки дозволяє узгоджено застосовувати норми різних галузей права. У підсумку італійський досвід свідчить про доцільність інтегрованого підходу до регулювання податкових правовідносин, за якого забезпечується баланс між ефективністю податкового контролю та належним рівнем гарантій захисту прав платників податків.

Досвід Іспанії у сфері правового регулювання податкових правовідносин вирізняється чіткою орієнтацією на забезпечення належного рівня захисту прав платників податків через поєднання детальної нормативної регламентації та гнучких доктринальних підходів. Зокрема, Королівський указ № 2063 від 15 жовтня 2004 року не лише встановлює порядок застосування податкових санкцій, але й закладає гарантії їх пропорційності та обґрунтованості. Запровадження трирівневої класифікації податкових правопорушень (незначні, небезпечні та дуже небезпечні) має важливе значення саме з точки зору захисту платника податків, оскільки дозволяє уникнути надмірного втручання держави у випадках незначних порушень та забезпечує відповідність санкцій фактичним наслідкам правопорушення. Такий підхід сприяє підвищенню рівня правової визначеності та передбачуваності для платників податків [163;60, с. 99-104;162, с. 226-261].

Не менш важливою гарантією захисту прав платників податків в іспанській правовій системі є розвиток судових доктрин, зокрема доктрини «легкості доказування» (*doctrina de la facilidad de prueba*), яка спрямована на забезпечення справедливого розподілу тягара доказування між сторонами податкового спору. Врахування фактичних можливостей платника податків і контролюючого органу щодо збирання доказів дозволяє уникнути формального підходу та запобігти покладанню надмірного доказового тягара на платника податків. У підсумку іспанський досвід демонструє, що ефективний захист прав платників податків досягається не лише через формальне закріплення процедур оскарження, але й через впровадження принципів справедливості, пропорційності та добросовісності у практику правозастосування, що є важливим орієнтиром для вдосконалення національної моделі адміністративно-правового захисту.

Досвід Франції у сфері оподаткування свідчить про те, що ефективний захист прав платників податків нерозривно пов'язаний із чіткою та системною

регламентацією підстав і меж юридичної відповідальності. Зокрема, положеннями Загального кодексу про податки Франції, які деталізують види податкових правопорушень залежно від їх предметної сфери, створюються передумови для належної правової визначеності та передбачуваності правозастосування. Такий підхід має безпосереднє значення для гарантування прав платників податків, оскільки дозволяє їм чітко усвідомлювати юридичні наслідки своїх дій, а також ефективно реалізовувати право на захист у разі притягнення до відповідальності. Крім того, структурованість норм щодо відповідальності сприяє обмеженню дискреційних повноважень податкових органів, що є важливою умовою запобігання зловживанням з боку держави [161].

Водночас практика Франції демонструє, що навіть за умов посиленого податкового контролю ключове значення зберігають процедурні гарантії захисту прав платників податків. Застосування фінансових санкцій як інструменту впливу супроводжується необхідністю дотримання принципів пропорційності, обґрунтованості та можливості ефективного оскарження рішень контролюючих органів. У цьому контексті французька модель підтверджує, що належний рівень захисту прав платників податків досягається не лише через встановлення відповідальності за правопорушення, але й через забезпечення прозорих процедур її реалізації та реальних механізмів судового і адміністративного контролю. Це дозволяє сформувати збалансовану систему, у якій фіскальні інтереси держави поєднуються з належними гарантіями прав і законних інтересів платників податків.

Досвід США у сфері захисту прав платників податків характеризується комплексністю правового регулювання та поєднанням жорстких заходів відповідальності з розвиненими процесуальними гарантіями. Зокрема, американське законодавство передбачає багаторівневу систему юридичної відповідальності за порушення податкових норм, цивільну, адміністративну та

кримінальну, при цьому вибір конкретного виду відповідальності здійснюється на підставі складних процедурних критеріїв, що дозволяє враховувати обставини кожної справи. Важливою гарантією захисту прав платників податків є також те, що до податкових правопорушень віднесено не лише дії платників, але й протиправну поведінку посадових осіб податкових органів, що свідчить про визнання необхідності двосторонньої відповідальності у податкових правовідносинах. Крім того, американська модель передбачає існування двох самостійних процедур вирішення податкових спорів, адміністративної та судової, які забезпечують платнику податків можливість обрати найбільш ефективний спосіб захисту своїх прав залежно від конкретної ситуації [14, с. 180-190].

Особливу увагу в контексті гарантій прав платників податків заслуговує підхід до розподілу тягара доказування у податкових спорах. Зокрема, обов'язок доведення вини платника податків покладається на сторону обвинувачення, а законодавчі зміни, ініційовані Конгрес США, передбачають необхідність встановлення саме умисної форми вини для притягнення до відповідальності за податкові правопорушення. Такий підхід істотно підсилює процесуальні гарантії платника податків, запобігає необґрунтованому притягненню до відповідальності та відповідає загальним принципам справедливого судочинства. Водночас застосування значних штрафних санкцій, зокрема комбінованих штрафів за несплату податків, поєднується з можливістю їх оскарження у встановленому порядку, що забезпечує баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. У підсумку досвід США демонструє, що ефективний захист прав платників податків досягається через поєднання суворого контролю, чітких процедур та належних процесуальних гарантій, які забезпечують справедливість і обґрунтованість правозастосування [165].

Зарубіжна практика також свідчить про зростання ролі спеціалізованих органів адміністративного перегляду податкових рішень, які функціонують поза межами традиційної ієрархії податкових органів. Такі органи, як податкові трибунали, апеляційні комісії чи незалежні адміністративні ради, покликані забезпечити більш об'єктивний та неупереджений розгляд податкових спорів. Їх діяльність сприяє підвищенню довіри платників податків до адміністративних процедур і зменшенню навантаження на судову систему.

Водночас у низці держав значного розвитку набули альтернативні та квазісудові форми адміністративного захисту, зокрема інститути податкового омбудсмена або медіатора. Такі інститути орієнтовані на досягнення компромісу між платником податків і податковою адміністрацією, забезпечення оперативного вирішення конфліктів та запобігання ескалації спорів до судового рівня. Зарубіжний досвід свідчить, що подібні механізми можуть бути ефективним доповненням класичних процедур оскарження.

Міжнародно-правові стандарти адміністративного захисту прав платників податків також охоплюють вимоги до якості адміністративних процедур, зокрема щодо доступності інформації, чіткості строків, мотивованості рішень та права бути вислуханим. У багатьох державах ці вимоги закріплюються у спеціальних актах про адміністративну процедуру або податкові кодекси поведінки податкових органів. Таким чином, процедурний аспект захисту набуває не меншого значення, ніж матеріально-правовий.

У контексті зарубіжного досвіду особливої уваги заслуговує практика застосування принципу «good administration» (належного адміністрування), який поступово стає універсальним стандартом взаємодії між платником податків і податковими органами. Цей принцип передбачає не лише дотримання формальних

процедур, а й орієнтацію на справедливість, добросовісність і повагу до прав платника податків у процесі прийняття управлінських рішень.

Аналіз міжнародних стандартів і зарубіжного досвіду дозволяє виявити спільні тенденції розвитку адміністративного захисту прав платників податків, зокрема посилення ролі досудових процедур, розширення процесуальних гарантій та підвищення вимог до обґрунтованості рішень податкових органів. Ці тенденції свідчать про еволюцію податкового адміністрування від суто фіскальної моделі до сервісно-орієнтованого підходу, в центрі якого перебуває платник податків як носій суб'єктивних прав.

Для України вивчення міжнародно-правових стандартів і зарубіжного досвіду адміністративного захисту прав платників податків має особливе значення у зв'язку з необхідністю адаптації національного законодавства до європейських правових стандартів. Така адаптація передбачає не механічне запозичення окремих інститутів, а їх критичне осмислення з урахуванням національних правових традицій і особливостей податкової системи.

У цьому контексті зарубіжний досвід виступає джерелом порівняльно-правового аналізу, що дозволяє виявити як позитивні практики, так і потенційні ризики, пов'язані з імплементацією тих чи інших моделей адміністративного захисту. Порівняльний підхід сприяє формуванню науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення вітчизняного механізму захисту прав платників податків.

Важливою складовою міжнародно-правових стандартів є також вимога ефективності адміністративного захисту, яка передбачає не лише формальну наявність процедур оскарження, а й їх здатність реально відновлювати порушені права. Зарубіжна практика демонструє, що ефективність захисту значною мірою

залежить від незалежності органів перегляду, професійного рівня їх посадових осіб та чіткості процедурного регулювання.

Висновки до розділу 2

Узагальнення результатів проведеного дослідження дозволяє сформулювати обґрунтовані висновки щодо особливостей функціонування механізмів оскарження рішень, дій і бездіяльності суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів у системі публічно-правових відносин. У межах даного підрозділу було проаналізовано сутність адміністративного (досудового) та судового способів захисту прав платників податків, визначено їх основні переваги та недоліки, а також окреслено проблеми, що виникають у процесі їх практичного застосування. Встановлено, що ця проблематика має важливе значення для забезпечення ефективності публічного адміністрування, оскільки впливає на рівень правової визначеності, доступності захисту прав і стабільності податкових правовідносин. Обґрунтовано, що однією з причин значного навантаження на судову систему є недостатній рівень довіри платників податків до адміністративного оскарження, що спонукає їх звертатися безпосередньо до суду. У зв'язку з цим запропоновано впровадження комплексу адміністративно-інформаційних заходів, спрямованих на підвищення прозорості діяльності контролюючих органів, покращення комунікації з платниками податків та підвищення професійного рівня посадових осіб. Реалізація таких заходів сприятиме зміцненню довіри до адміністративного порядку захисту та заохочуватиме платників податків у разі виникнення спорів обирати саме досудове оскарження рішень контролюючих органів. Це, у свою

чергу, дозволить зменшити навантаження на судову систему України та підвищити загальну ефективність механізмів захисту прав у сфері податкових правовідносин.

Узагальнення міжнародного досвіду свідчить про те, що ефективний захист прав платників податків ґрунтується на поєднанні превентивних, процедурних та юрисдикційних механізмів, які функціонують як єдина, узгоджена система. Зокрема, такі країни, як Німеччина та Іспанія, демонструють важливість розвитку превентивних інструментів, включаючи податкові консультації та гнучкі підходи до розподілу тягара доказування, що сприяє мінімізації конфліктів ще до їх переходу у стадію спору. Водночас інституційна визначеність і спеціалізація судових органів забезпечують єдність правозастосовної практики та підвищують рівень правової визначеності для платників податків.

Поряд із цим, досвід Франції, Італії та США свідчить про важливість чіткої диференціації підстав та видів юридичної відповідальності як ключової гарантії захисту прав платників податків. Деталізоване нормативне закріплення складів податкових правопорушень, а також розмежування рівнів їх суспільної небезпеки забезпечують пропорційність застосування санкцій і обмежують дискреційні повноваження контролюючих органів. Особливого значення набуває також закріплення процесуальних гарантій, зокрема справедливого розподілу тягара доказування та можливості ефективного адміністративного і судового оскарження рішень, що у сукупності формує належний рівень правового захисту платника податків.

Водночас сучасні тенденції розвитку податкового права, що простежуються як у європейських державах, так і в Україні, свідчать про поступове впровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, зокрема медіації, як ефективного інструменту досягнення балансу публічних і приватних інтересів. Такий підхід орієнтований на зниження конфліктності податкових правовідносин,

підвищення рівня довіри між платниками податків і державою, а також оптимізацію витрат часу і ресурсів. У підсумку міжнародний досвід підтверджує, що пріоритетним напрямом удосконалення національної моделі захисту прав платників податків має стати розвиток превентивно-орієнтованих і процедурно гарантованих механізмів, які забезпечують не лише формальне, але й реальне дотримання прав і законних інтересів особи у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАХИСТУ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ПРИ ОСКАРЖЕННІ ДІЙЧИ БЕЗДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВЛАДНИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ЯК КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

3.1. Правові гарантії забезпечення прав платника податків у процедурах адміністративного та судового оскарження

Процесуально-правові гарантії забезпечення прав платника податків у процедурах адміністративного та судового оскарження становлять фундаментальну складову механізму адміністративно-правового захисту у сфері оподаткування. Саме через належне процесуальне оформлення та закріплення відповідних гарантій забезпечується реальність, а не декларативність права платника податків на захист у відносинах із суб'єктами владних повноважень. У сучасних умовах ускладнення податкових процедур і зростання ролі дискреційних повноважень контролюючих органів питання процесуальних гарантій набуває особливої теоретичної та практичної значущості.

Процесуально-правові гарантії виступають необхідною передумовою ефективного функціонування як адміністративних (досудових), так і судових процедур оскарження. Вони забезпечують упорядкованість, передбачуваність і справедливість розгляду податкових спорів, створюючи для платника податків умови рівного процесуального становища з контролюючим органом. Без належних процесуальних гарантій навіть формально закріплені матеріальні права платника податків втрачають свою захисну цінність.

Одним із ключових засадничих елементів адміністративно-правового регулювання податкових відносин є забезпечення належного рівня гарантій і

механізмів захисту прав платників податків. Адміністративне право визначає систему правових засобів, що забезпечують можливість ефективного оскарження рішень, дій або бездіяльності податкових органів, які мають ознаки неправомірності. Право на оскарження податкових рішень виступає одним із базових елементів правового регулювання податкових правовідносин, оскільки воно забезпечує досягнення балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників податків. У випадку порушення їхніх прав адміністративне законодавство передбачає можливість звернення до суду, що є важливою гарантією забезпечення принципу правової рівності у сфері оподаткування та ефективним механізмом захисту від можливих зловживань з боку суб'єктів владних повноважень [38, с. 50–52; 42, с. 46-53].

Адміністративно-правова природа податкових спорів зумовлює специфіку процесуальних гарантій, які реалізуються в межах процедур оскарження. На відміну від приватноправових спорів, податкові спори виникають у сфері публічної влади, де одна зі сторін наділена владними управлінськими повноваженнями. У такій ситуації процесуальні гарантії покликані компенсувати фактичну та юридичну нерівність сторін і забезпечити платнику податків можливість ефективного захисту своїх прав і законних інтересів.

У теоретичному вимірі процесуально-правові гарантії розглядаються як система закріплених у законі засобів і механізмів, що забезпечують належну реалізацію процесуальних прав учасників провадження. У процедурах адміністративного та судового оскарження ці гарантії охоплюють право на звернення зі скаргою чи позовом, право бути вислуханим, право на доступ до матеріалів справи, право на подання доказів і заперечень, а також право на отримання мотивованого рішення у розумний строк. Сукупність таких елементів формує процесуальний каркас захисту прав платника податків.

Особливе значення процесуально-правових гарантій проявляється у процедурах адміністративного оскарження, які здійснюються в межах системи контролюючих органів. Саме на цій стадії виникає підвищений ризик відомчої зацікавленості та формального підходу до розгляду скарг. У зв'язку з цим процесуальні гарантії мають забезпечувати не лише доступність адміністративного оскарження, а й його об'єктивність, неупередженість та реальну можливість впливу платника податків на процес прийняття рішення.

Судове оскарження, у свою чергу, передбачає реалізацію процесуальних гарантій у межах адміністративного судочинства, яке характеризується більш високим рівнем формалізації та незалежності. Судові процесуальні гарантії, зокрема принципи змагальності, рівності сторін, диспозитивності та активної ролі суду, створюють додаткові механізми захисту платника податків від неправомірних дій суб'єктів владних повноважень. У цьому аспекті судовий розгляд виступає ключовою формою остаточного контролю за дотриманням прав платників податків.

Процесуально-правові гарантії тісно пов'язані з принципом доступності правового захисту. Реалізація цього принципу передбачає усунення надмірних процедурних бар'єрів, зрозумілість і передбачуваність процедур, а також можливість користування правовою допомогою. У податкових спорах доступність процедур оскарження має особливе значення з огляду на складність податкового законодавства та асиметрію інформації між платником податків і контролюючим органом.

Водночас слід наголосити, що стабільність податкових правовідносин неможлива без чіткого нормативного закріплення не лише прав та обов'язків їх учасників, а й дієвих гарантій їх реалізації та захисту. У науковій доктрині обґрунтовано позицію, згідно з якою суб'єктивне право, не забезпечене механізмами захисту, набуває декларативного характеру, оскільки його існування

не супроводжується реальними правовими гарантіями державного примусу. У такому випадку право формально закріплюється в законодавстві, однак не забезпечується ефективними засобами його відновлення, що, своєю чергою, стосується і законних інтересів платників податків. Саме тому законодавець має не лише визначати зміст прав та обов'язків платників податків, а й формувати комплексний механізм їх захисту.

Забезпечення виконання податкового обов'язку здійснюється шляхом застосування заходів податкового примусу, тоді як захист прав і законних інтересів реалізується через встановлення процесуальних способів та процедур їх відновлення. Як слушно зазначає Федорчук О.М., захист прав платників податків полягає у можливості самостійного вчинення юридично значущих дій або звернення до компетентних органів із вимогою припинення порушень, відновлення порушених прав та усунення їх наслідків [143, с. 8].

У сучасних умовах цифровізації публічної адміністрації процесуально-правові гарантії набувають нових форм реалізації. Запровадження електронних сервісів подання скарг і позовів, участі у розгляді справ у режимі відеоконференції, електронного обміну документами створює нові можливості для захисту прав платників податків. Водночас це потребує належного нормативного закріплення гарантій автентичності, конфіденційності та процесуальної рівності сторін у цифровому середовищі.

Процесуальні гарантії також відіграють важливу роль у запобіганні зловживанням з боку як контролюючих органів, так і самих платників податків. Чітко врегульовані процедури, визначені права та обов'язки сторін, а також наявність процесуальних санкцій за порушення встановленого порядку сприяють дисциплінуванню учасників податкових правовідносин і підвищенню загального рівня законності.

Аналіз процесуально-правових гарантій неможливий без урахування судової практики, яка конкретизує та розвиває законодавчі положення, формуючи стандарти належної адміністративної та судової процедури. Судові рішення відіграють важливу роль у визначенні меж допустимих процедурних порушень та їх впливу на правомірність рішень контролюючих органів, що має безпосереднє значення для захисту прав платників податків.

Проблематика гарантій у податковій сфері має комплексний характер, оскільки охоплює як матеріально-правові, так і процесуальні аспекти. Йдеться не лише про закріплення прав платника податків на оскарження рішень контролюючих органів чи користування податковими пільгами, а й про забезпечення ефективних механізмів їх реалізації. Водночас держава, реалізуючи фіскальну функцію, наділена значним обсягом владних повноважень, що об'єктивно створює асиметрію у правовому статусі сторін.

У науковій літературі наголошується, що гарантії прав платників податків є невід'ємним елементом принципу справедливості оподаткування. Так, Кучерявенко М.П. обґрунтовує необхідність розгляду гарантій як складової механізму реалізації податкового обов'язку, що забезпечує узгодження приватних і публічних інтересів [49, с. 38-42]. Учений підкреслює, що фіскальна функція держави не може домінувати над правами платника податків.

Дмитрик О.О. зазначає, що правовий статус платника податків повинен визначатися через систему взаємопов'язаних прав, обов'язків і гарантій їх реалізації, а презумпція правомірності рішень платника податків має стати вихідною засадою податкового регулювання. У цьому контексті особливого значення набуває розподіл доказового тягаря у податкових спорах [29; 30].

На думку Пришви Н.Ю., принцип правової визначеності у податковому праві передбачає чіткість і передбачуваність норм, що регулюють податкові

обов'язки та відповідальність [118, с. 151]. Невизначеність правових норм створює ризик довільного тлумачення з боку контролюючих органів і, як наслідок, зниження рівня гарантій для платників податків.

Гарантії платників податків і гарантії держави у сфері оподаткування перебувають у стані функціональної рівноваги та взаємозалежності. Права платника податків, зокрема право на оскарження рішень податкових органів, отримання інформації за місцем обліку, користування передбаченими законом пільгами, кореспондують із повноваженнями держави щодо забезпечення надходжень до бюджету. Такі повноваження реалізуються через механізми податкового контролю, включаючи витребування документів, проведення перевірок, застосування заходів примусового стягнення. Водночас держава не вправі довільно змінювати або скасовувати встановлені гарантії, а також застосовувати закон із зворотною дією, якщо це погіршує становище платника податків.

Суттєвим елементом правового статусу платника податків є свобода вибору поведінки, зокрема можливість користування податковими пільгами або відмови від них. Міжнародна практика демонструє широке застосування стимулюючих податкових режимів для підтримки підприємництва, включаючи знижені ставки оподаткування прибутку та механізми прискореної амортизації. Такі інструменти спрямовані на забезпечення економічного розвитку та розширення податкової бази.

Водночас принцип рівності платників податків перед законом передбачає однакові можливості правового захисту. Проте фактична реалізація цього принципу ускладнюється нерівністю ресурсів: великі корпорації мають значно ширші можливості для захисту своїх інтересів порівняно з малими підприємствами. Формально закріплене право на безоплатні консультації не завжди забезпечує ефективний захист у разі податкового спору, що свідчить про необхідність

удосконалення механізмів підтримки платників податків, зокрема з урахуванням критерію малозначності правопорушень.

Серед гарантій держави особливе місце посідає доктрина заборони зловживання правом, яка обмежує неправомірне використання податкових режимів. Разом із тим реалізація контрольних повноважень повинна здійснюватися виключно в межах закону та з дотриманням принципу пропорційності. Примусове стягнення податкових зобов'язань є допустимим лише за наявності законних підстав і з дотриманням процесуальних гарантій, у тому числі судового контролю. Практика окремих європейських держав свідчить про доцільність партнерської моделі взаємовідносин між податковими органами та бізнесом, що сприяє підвищенню добровільної сплати податків.

Проблемним залишається питання симетричності відповідальності держави і платників податків. У сучасних умовах відповідальність платників є більш жорстко регламентованою, тоді як механізми відшкодування шкоди, завданої неправомірними рішеннями податкових органів, є обмеженими. Забезпечення реального паритету потребує встановлення чіткої відповідальності посадових осіб податкових органів за порушення прав платників податків.

Важливими гарантіями прав платників податків є принцип правової визначеності та презумпція сумлінності. Податкові норми мають бути чіткими та передбачуваними, а сумлінність платника презюмується доти, доки контролюючий орган не доведе протилежного. Неприпустимим є покладення на платника обов'язку доводити власну правомірність на підставі припущень контролюючого органу.

Особливе значення має право на ефективний судовий захист, яке охоплює доступ до суду, рівність процесуальних можливостей сторін і публічність розгляду справи. Удосконалення гарантій передбачає можливість зупинення виконання

оскаржуваних рішень, відстрочення їх виконання, а також запровадження спрощених процедур розгляду спорів щодо незначних сум. Такий підхід дозволить забезпечити баланс публічних і приватних інтересів, мінімізувати ризики необґрунтованого втручання у господарську діяльність та сприятиме стабільності податкових правовідносин.

Проведений аналіз дозволяє дійти висновку, що гарантії платників податків і гарантії держави у сфері оподаткування мають взаємозумовлений і системний характер. Їх співвідношення повинно ґрунтуватися на принципах правової визначеності, пропорційності, презумпції сумлінності платника податків та паритету відповідальності сторін. Наявність у держави широких контрольних і примусових повноважень зумовлює необхідність встановлення ефективних процесуальних та матеріальних запобіжників від можливих зловживань. Водночас реалізація фіскальної функції держави не може здійснюватися шляхом обмеження базових прав платників податків або створення для них надмірного адміністративного тягаря.

Сучасний стан правового регулювання свідчить про певний дисбаланс у співвідношенні гарантій і відповідальності держави та платників податків. Формальна наявність правових механізмів захисту не завжди забезпечує їх реальну ефективність, зокрема у частині відшкодування шкоди, завданої неправомірними рішеннями податкових органів, зупинення виконання спірних рішень та забезпечення доступності судового захисту. Це зумовлює необхідність удосконалення законодавчих і процесуальних механізмів забезпечення прав платників податків на засадах рівності сторін у податкових правовідносинах.

Процесуально-правові гарантії слід розглядати не лише як засіб захисту індивідуальних прав платника податків, а й як інструмент підвищення ефективності та легітимності податкового адміністрування загалом. Дотримання процедурних

стандартів сприяє формуванню довіри до податкових органів і судової влади, що є важливим чинником добровільного виконання податкових обов'язків.

У науковому плані дослідження процесуально-правових гарантій забезпечення прав платника податків потребує комплексного підходу, який поєднує аналіз норм матеріального і процесуального права, практики їх застосування та доктринальних підходів. Такий підхід дозволяє не лише систематизувати наявні гарантії, а й виявити прогалини та суперечності у чинному регулюванні, зокрема у порівнянні з зарубіжним досвідом.

У зарубіжному досвіді підходи до гарантування прав платників податків є різними. Так, у податковому законодавстві окремих держав, зокрема Грузії та Казахстану, прямо закріплено гарантії захисту прав та законних інтересів платників податків із визначенням як адміністративного, так і судового порядку їх реалізації [56; 119]. Натомість у низці держав, зокрема в Україні, Литві, Латвії та Естонії, податкове законодавство не містить окремого нормативного закріплення гарантій захисту законних інтересів платників податків, що свідчить про різний рівень нормативної деталізації відповідних гарантій [101; 102; 120].

Питання співвідношення прав та законних інтересів платників податків у науковій літературі є дискусійним. Зокрема, Караченцев І.В. підкреслює необхідність державного захисту законних інтересів платників податків як зобов'язаних суб'єктів [45, с. 42–43]. Водночас у доктрині обґрунтовується позиція щодо пріоритетності захисту саме законних інтересів платників податків у податкових спорах [155, с. 55], що узгоджується із положеннями адміністративного судочинства, відповідно до яких завданням суду є захист прав, свобод та інтересів осіб у сфері публічно-правових відносин.

Конституційною основою такого захисту є положення пункту 6 статті 55 Конституція України, яким гарантується право кожної особи на захист своїх прав і

свобод у будь-який не заборонений законом спосіб [46]. У розвиток цього положення стаття 2 Кодекс адміністративного судочинства України визначає завдання адміністративного судочинства як захист прав та інтересів осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень [54].

Наукові підходи до визначення способів захисту прав платників податків є різноманітними, однак у практичному вимірі переважно застосовуються адміністративний та судовий порядок, а також інші форми звернень, що мають процесуальний характер. Разом із тим порівняльно-правовий аналіз свідчить про наявність альтернативних моделей захисту, зокрема медіації або обов'язкового адміністративного оскарження як передумови судового захисту, що використовується в окремих державах Європи та США [16; 57; 166; 167].

Отже, сучасна модель захисту прав платників податків в Україні характеризується поєднанням адміністративного та судового порядку захисту, що загалом забезпечує баланс інтересів держави та платників податків. Водночас подальшого вдосконалення потребує інституційна та процедурна складова цієї системи, зокрема шляхом запровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, що дозволить підвищити ефективність захисту прав та оптимізувати навантаження на адміністративні суди.

Науковці Кобильнік Д.А., Пархоменко А.П. зазначають, що трансформація податкової політики України в умовах повномасштабної війни є не просто реформою, а вимушеним рішенням, щоб адаптувати всю фіскальну систему до зовнішніх ризиків: прямих загроз життю, руйнування інфраструктури та уповільнення логістики. Хоча основні принципи оподаткування мають залишатись непорушними, незважаючи на суспільні зміни, однак їхня практична реалізація вимагає адаптації [64, с. 22–27].

Таким чином, підвищення ефективності податкового адміністрування та забезпечення стабільності функціонування податкової системи в умовах воєнного стану потребує формування цілісного комплексу організаційно-правових гарантій, спрямованих на забезпечення передбачуваності, правової визначеності та захищеності учасників податкових правовідносин. Йдеться, передусім, про необхідність належного нормативного закріплення процедурної визначеності адміністративних дій контролюючих органів, що виступає гарантією недопущення дискреційного та свавільного застосування владних повноважень, а також про забезпечення ефективних і реальних механізмів адміністративно-правового та судового захисту прав платників податків як ключової гарантії балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування.

Важливим елементом гарантійного механізму виступає також забезпечення прозорості інструментів податкового стимулювання, що передбачає їх чітке нормативне регулювання, передбачуваність застосування та недопущення вибіркового підходу до платників податків. Умови воєнного стану додатково актуалізують потребу в адаптивності податкової системи до динамічних економічних змін, що має реалізовуватися через гнучкі, але водночас правово визначені механізми реагування держави на фіскальні виклики. У цьому контексті особливого значення набуває гарантування стабільності податкового законодавства як одного з базових чинників правової визначеності та довіри до державної податкової політики.

Окрему увагу слід приділити інституційній спроможності податкових органів, які виступають ключовими суб'єктами податкового адміністрування, контролю та сервісного забезпечення платників податків. Підвищення ефективності їх діяльності в умовах безпекових і економічних викликів повинно ґрунтуватися на комплексній модернізації адміністративних процесів, що включає

інтеграцію інформаційних систем, запровадження цифрових та інтелектуальних технологій податкового контролю, оптимізацію адміністративних процедур, а також посилення міжвідомчої та міжнародної координації.

Водночас визначальним елементом зазначеної системи є гарантія належного правового захисту платників податків, яка повинна забезпечуватися як на нормативному, так і на інституційному рівні. Така гарантія передбачає реальну можливість ефективного оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, доступ до справедливого та неупередженого розгляду податкових спорів, а також забезпечення відновлення порушених прав у разі їх неправомірного обмеження. Саме сукупність зазначених гарантій формує основу стабільного, ефективного та правомірного функціонування податкової системи в умовах підвищених ризиків і трансформаційних викликів.

На основі проведеного дослідження обґрунтовано необхідність формування в Україні гарантійно-правової моделі податкового адміністрування в умовах воєнного стану, яка має розглядатися як цілісна система організаційно-правових та процедурних гарантій, спрямованих на забезпечення стабільного функціонування податкової системи, дотримання прав платників податків та ефективність реалізації фіскальної функції держави.

Зміст запропонованої моделі полягає у системному поєднанні кількох взаємопов'язаних елементів, які в сукупності формують якісно новий підхід до податкового адміністрування в умовах підвищених ризиків. Насамперед ідеться про процедурну визначеність діяльності контролюючих органів, яка виступає базовою гарантією правової передбачуваності адміністративних дій та мінімізації дискреційного втручання у сферу прав платників податків. Така визначеність передбачає чітке нормативне регулювання податкових процедур, у тому числі контрольних заходів, строків, підстав і порядку прийняття рішень.

Другим елементом моделі є цифрова трансформація податкового контролю та адміністрування, яка розглядається не лише як технічне вдосконалення, а як самостійний інструмент гарантування прозорості, простежуваності та об'єктивності податкових процедур. Використання електронних сервісів, інтегрованих інформаційних систем та інтелектуальних аналітичних інструментів забезпечує зменшення ризику зловживань і підвищує рівень довіри до податкових органів.

Третім структурним елементом є стабільність податкового законодавства, яка в умовах воєнного стану набуває характеру ключової правової гарантії. Йдеться про забезпечення передбачуваності податкового регулювання, недопущення надмірної частоти змін нормативної бази та формування зрозумілих правил поведінки для платників податків, що є необхідною умовою економічної стабільності та інвестиційної привабливості держави.

Четвертим елементом виступає адаптивність податкової системи до економічних і безпекових змін, яка передбачає здатність держави оперативно реагувати на кризові явища шляхом запровадження гнучких, але правово визначених механізмів податкового регулювання, зокрема щодо податкових пільг, відстрочення зобов'язань та спеціальних режимів оподаткування.

Нарешті, центральним елементом запропонованої моделі є гарантований адміністративно-правовий захист прав платників податків, який виступає системоутворюючим чинником балансу між публічними інтересами держави та приватними інтересами платників. Такий захист має забезпечувати реальну, а не формальну можливість оскарження рішень контролюючих органів, доступ до ефективних процедур відновлення порушених прав та справедливий розгляд податкових спорів.

Таким чином, запропонована гарантійно-правова модель податкового адміністрування інтегрує процедурні, цифрові, нормативні та інституційні гарантії, що дозволяє розглядати її як перспективний напрям удосконалення податкової системи України в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення.

3.2. Актуальні проблеми правозастосування адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків

Актуальні проблеми правозастосування адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків є одним із найбільш складних і водночас практично значущих аспектів сучасного податково-правового регулювання. Незважаючи на наявність розгалуженої нормативної бази, що формально закріплює широкий спектр прав платників податків і відповідних механізмів їх захисту, ефективність реалізації цих положень у правозастосовній діяльності контролюючих органів та судів залишається неоднорідною. Саме тому дослідження проблем правозастосування набуває особливого значення в контексті забезпечення реальності, а не декларативності адміністративно-правового захисту.

Адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків функціонують у складному середовищі публічно-правових відносин, яке характеризується поєднанням імперативного методу регулювання, фіскальної спрямованості та значного обсягу дискреційних повноважень контролюючих органів. У таких умовах правозастосування нерідко супроводжується ситуаціями, коли формальне дотримання законодавчих приписів не забезпечує фактичного захисту прав платника податків, що зумовлює виникнення системних проблем у реалізації адміністративно-правових засобів захисту.

Однією з ключових проблем правозастосування є неоднозначність тлумачення норм податкового та адміністративного законодавства, що регламентують порядок застосування засобів захисту. Часті зміни податкових норм, наявність бланкетних і оціночних положень, а також недостатня узгодженість між загальними адміністративно-процедурними актами та спеціальними нормами податкового права створюють передумови для різної практики їх застосування. Це негативно впливає на рівень правової визначеності та передбачуваності для платників податків.

Проблемним аспектом залишається також реалізація адміністративного оскарження як ключового досудового засобу захисту. На практиці адміністративні процедури нерідко набувають формального характеру, що проявляється у поверхневому розгляді доводів платника податків, відсутності належної мотивації рішень за результатами розгляду скарг та переважанні відомчого підходу. У таких умовах адміністративне оскарження втрачає свою самостійну захисну функцію і сприймається виключно як обов'язковий або проміжний етап перед зверненням до суду.

Суттєвою проблемою правозастосування є недотримання або формальне виконання процедурних гарантій платника податків. Йдеться, зокрема, про порушення строків розгляду скарг, обмеження права бути вислуханим, неналежне інформування про хід провадження та ігнорування поданих доказів. Такі порушення підривають довіру до адміністративно-правових засобів захисту та створюють додаткові підстави для судових спорів.

У судовій практиці також простежується низка проблем, пов'язаних із застосуванням адміністративно-правових засобів захисту. Зокрема, складність вибору належного способу судового захисту, неоднорідність підходів судів до оцінки процесуальних порушень контролюючих органів, а також різна

інтенсивність судового контролю за дискреційними повноваженнями податкових органів зумовлюють нестабільність правозастосовної практики.

Окремої уваги потребує проблема співвідношення матеріально-правових і процедурних порушень у діяльності контролюючих органів. У правозастосуванні не завжди вироблено єдиний підхід щодо того, які саме процесуальні порушення є достатніми для скасування адміністративного акта. Це призводить до ситуацій, коли істотні порушення процедури залишаються без належної правової оцінки, що негативно впливає на ефективність захисту прав платника податків.

Значний вплив на ефективність застосування адміністративно-правових засобів захисту має проблема дискреції контролюючих органів. Відсутність чітких законодавчих критеріїв реалізації дискреційних повноважень, а також недостатня сформованість стандартів їх судового контролю створюють ризики свавільного правозастосування. У таких умовах адміністративно-правові засоби захисту не завжди здатні виконувати свою коригуючу функцію.

Не менш актуальною є проблема перевантаженості судів податковими спорами, що частково зумовлена неефективністю досудових адміністративних процедур. Значна кількість справ, у яких платники податків змушені звертатися до суду для захисту своїх прав, свідчить про недостатню результативність адміністративних засобів захисту та потребу їх подальшого вдосконалення.

У контексті правозастосування слід також звернути увагу на рівень правової культури та професійної підготовки посадових осіб контролюючих органів. Нерідко проблеми у застосуванні адміністративно-правових засобів захисту зумовлені не стільки недосконалістю законодавства, скільки формальним або упередженим підходом до виконання службових обов'язків. Це підкреслює важливість організаційних і кадрових аспектів у механізмі захисту прав платників податків.

Цифровізація податкового адміністрування, з одного боку, створює нові можливості для спрощення та прискорення процедур захисту, з іншого – породжує нові проблеми правозастосування. Автоматизовані рішення, електронні сервіси та алгоритмічні механізми контролю не завжди супроводжуються достатніми процесуальними гарантіями, що може ускладнювати реалізацію адміністративно-правових засобів захисту.

Проблемним залишається і питання виконання рішень, ухвалених за результатами застосування адміністративно-правових засобів захисту. Навіть у випадках, коли платнику податків вдається домогтися скасування незаконного рішення або визнання дій контролюючого органу протиправними, практична реалізація таких рішень може бути ускладнена організаційними та процедурними чинниками.

Важливим аспектом правозастосовних проблем є також недостатня інтеграція міжнародних стандартів ефективного адміністративного захисту у національну практику. Формальне запозичення окремих інститутів без належної адаптації до національних умов не завжди забезпечує очікуваний результат у сфері захисту прав платників податків.

У науковому вимірі актуальні проблеми правозастосування адміністративно-правових засобів захисту потребують системного аналізу, який поєднує дослідження законодавства, судової практики та адміністративної діяльності контролюючих органів. Такий підхід дозволяє виявити не лише окремі недоліки, а й структурні проблеми, що перешкоджають ефективному функціонуванню механізму захисту.

Перспективи розвитку адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків також пов'язані з формуванням стабільної та передбачуваної правозастосовної практики. Єдність підходів контролюючих органів і судів до

тлумачення та застосування норм права є необхідною умовою ефективного захисту прав у податкових правовідносинах.

Ефективне функціонування податкової системи значною мірою залежить від рівня довіри між державою та платниками податків, що формується через належне правове регулювання та практику його застосування. Важливу роль у цьому процесі відіграє забезпечення прав платників податків, їх обізнаність щодо наданих гарантій та наявність дієвих механізмів адміністративно-правового захисту.

Неупередженість податкового законодавства, відкритість процедур діяльності контролюючих органів, а також ефективний адміністративно-правовий захист виступають базовими чинниками, що сприяють зміцненню довіри між усіма учасниками податкових правовідносин. У зв'язку з цим важливо, щоб платники податків не лише усвідомлювали свої обов'язки, а й добре орієнтувалися у власних правах та мали реальні можливості для їх захисту.

Права платників податків закріплюються у різних нормативно-правових актах, які регулюють взаємодію держави та громадян у сфері оподаткування. Їх належне розуміння та реалізація забезпечують не тільки охорону інтересів платників, а й сприяють зниженню кількості податкових спорів і підвищенню ефективності функціонування податкової системи загалом. Ключовим актом у цій сфері є Податковий кодекс України, який визначає основні права та обов'язки платників податків.

Аналізуючи положення статті 17 Податкового кодексу України, можна умовно виокремити кілька груп прав платників податків. Зокрема, до них належить право на інформацію, що передбачає можливість безоплатного отримання в контролюючих органах, у тому числі через мережу Інтернет, відомостей про податки і збори, нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок їх обліку та

сплати, а також інформацію про права й обов'язки платників і повноваження контролюючих органів (п. 1) [96].

Окрему групу становлять права на захист та оскарження рішень, які включають можливість самостійно або через представника здійснювати захист своїх інтересів у контролюючих органах (п. 2), оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність посадових осіб, у тому числі індивідуальні та узагальнюючі податкові консультації (п. 7), а також вимагати повного відшкодування шкоди, завданої незаконними діями органів влади (п. 11) [96].

Важливим є і право на конфіденційність, яке передбачає заборону розголошення контролюючими органами інформації про платника податків без його згоди, включаючи відомості, що становлять комерційну, банківську чи іншу захищену законом таємницю, за винятком випадків, прямо визначених законодавством (п. 9) [96].

Також законодавство гарантує право на податкові пільги та звільнення, що охоплює можливість користування податковими пільгами за наявності відповідних підстав (п. 4), отримання відстрочення чи розстрочення податкових зобов'язань або податкового кредиту (п. 5), а також повернення чи зарахування надміру сплачених сум податків, зборів і штрафних санкцій (п. 10) [96].

Суттєве значення має право на участь у податкових перевірках, яке включає можливість бути присутнім під час їх проведення, надавати пояснення, ознайомлюватися з актами перевірок до їх підписання, висловлювати зауваження та подавати письмові заперечення, а також ініціювати перевірку обставин, що можуть свідчити на користь платника податків (п. 6, п. 8) [96].

Крім того, платники податків наділені правом вибору, що проявляється у можливості самостійно визначати метод ведення обліку доходів і витрат (п. 3), обирати форму взаємодії з контролюючими органами через електронні сервіси (п.

12), а також подавати з власної ініціативи пояснення чи документи для підтвердження відсутності вини у вчиненні податкового правопорушення (п. 15) [96].

Право на відкритий доступ до інформації та використання засобів електронного зв'язку передбачає можливість платника податків реалізовувати свої права й обов'язки через електронний кабінет у межах, визначених Податковим кодексом, якщо такі дії можуть здійснюватися в електронній формі (п. 13). Водночас у разі виникнення технічних або методологічних збоїв у роботі електронного кабінету, що підтверджуються відповідними уповноваженими суб'єктами чи офіційними повідомленнями, платник має право подавати податкову звітність та інші документи у паперовій формі, якщо електронна форма не є обов'язковою (п. 14) [96]. Крім того, законодавство гарантує право відкрито використовувати технічні засоби фото-, відео- та аудіофіксації під час проведення перевірок, а також накопичувати й застосовувати отриману інформацію (п. 16) [96]. До цього ж блоку прав належить можливість взаємодії з контролюючими органами у форматі відеоконференції з метою надання усних пояснень у передбачених законом випадках (п. 17) [96].

Такий підхід до класифікації прав платників податків дозволяє сформулювати низку важливих висновків. По-перше, систематизація цих прав сприяє глибшому розумінню їх змісту та ролі, а також дає змогу визначити ключові напрями забезпечення їх ефективного захисту. По-друге, аналіз прав платників акцентує увагу на необхідності дотримання базових принципів податкових правовідносин, зокрема справедливості, рівності, відкритості, прозорості та законності, що, у свою чергу, сприяє підвищенню довіри до податкової системи та зменшенню кількості спорів. По-третє, чітке розуміння змісту прав платників податків створює передумови для їх реального забезпечення на практиці, підвищує

рівень правової обізнаності та дозволяє більш ефективно відстоювати власні інтереси. Нарешті, поділ прав на окремі групи допомагає визначити напрями вдосконалення податкової політики та адміністративно-правових механізмів їх захисту.

Механізм захисту прав платників податків доцільно розглядати як комплекс взаємопов'язаних нормативно-правових інструментів, процедур і організаційних заходів, спрямованих на забезпечення та дотримання їхніх прав. Такий механізм охоплює як законодавчі, так і адміністративні складові. Передусім ідеться про нормативно-правову базу, яка включає Конституція України [46], Податковий кодекс України [96], Кодекс адміністративного судочинства України [54], підзаконні акти, зокрема наказ Міністерства фінансів України щодо порядку подання та розгляду скарг [115], Митний кодекс України [81], міжнародні договори, а також акти органів місцевого самоврядування. Саме ці джерела визначають правові орієнтири для забезпечення належного захисту прав суб'єктів оподаткування.

Серед суб'єктів, уповноважених здійснювати захист прав платників податків, варто виділити контролюючі органи, митні органи, суди та інституцію бізнес-омбудсмена. Водночас провідну роль у цій системі відіграють контролюючі органи та суди, оскільки вони наділені найбільш широкими повноваженнями щодо вирішення відповідних спорів.

Важливим елементом механізму захисту є способи та засоби оскарження. Незважаючи на те, що в науковій літературі ці поняття часто ототожнюються, їх доцільно розмежовувати. Спосіб оскарження слід розуміти як передбачений законом шлях досягнення захисту порушеного права, тоді як засіб є конкретним інструментом реалізації такого захисту. Відповідно до ст. 56 Податкового кодексу України, рішення контролюючих органів можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, що і становить способи захисту [96].

Натомість такими засобами виступають, зокрема, скарга або позов [51, с. 12]. Наприклад, у разі незгоди з рішенням контролюючого органу платник податків має право звернутися зі скаргою до органу вищого рівня, що і є практичним проявом використання відповідного засобу захисту [96].

Окрему роль у механізмі захисту відіграють принципи, які визначають засади правозастосування. Як зазначає Кучерявенко М., принципи виступають вихідними положеннями та керівними ідеями права, що формують основу правозастосовної діяльності [48, с. 139]. До загальних принципів належать верховенство права, законність, рівність, відкритість і прозорість, тоді як спеціальні принципи податкового права закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України та включають загальність оподаткування, недискримінацію, презумпцію правомірності рішень платника, фіскальну достатність, соціальну справедливість та інші [96].

Зазначені принципи знаходять своє практичне відображення у судовій практиці, зокрема у діяльності Верховний Суд. Так, у постанові Касаційного адміністративного суду від 21 лютого 2020 року у справі № 826/17123/18 підкреслено, що платник податків, оскаржуючи результати перевірки, має право посилатися на порушення процедури її проведення, навіть якщо він допустив посадових осіб до перевірки [114]. Водночас суд зазначив, що належним способом захисту в такому випадку є саме оскарження рішень, прийнятих за результатами перевірки, а не скасування наказу про її призначення.

Ця правова позиція свідчить про розвиток підходів до забезпечення захисту прав платників податків та узгоджується з положеннями ст. 81 Податкового кодексу України щодо підстав недопуску до проведення перевірок [96]. Загалом судова практика демонструє поступове формування нових критеріїв ефективного захисту прав платників податків і підкреслює необхідність об'єктивного та комплексного

підходу до вирішення відповідних спорів. Перспективи подальших досліджень у цій сфері пов'язані з аналізом правових позицій Верховного Суду та їх впливу на розвиток адміністративно-правових механізмів захисту.

Узагальнюючи викладене у підрозділі, слід зазначити, що права платників податків, закріплені насамперед у чинному податковому законодавстві, утворюють цілісну систему правових можливостей, спрямованих на забезпечення балансу інтересів держави та платників у сфері оподаткування, а їх ефективна реалізація залежить від належного адміністративно-правового механізму захисту. У межах дослідження запропоновано авторську класифікацію прав платників податків за функціональним критерієм, відповідно до якого вони поділяються на такі групи: інформаційно-комунікаційні права, що охоплюють доступ до податкової інформації та використання електронних засобів взаємодії з контролюючими органами; процедурно-учасницькі права, які забезпечують участь платника у податкових процедурах, зокрема під час перевірок і розгляду їх результатів; захисні (юрисдикційні) права, спрямовані на оскарження рішень і дій контролюючих органів та відновлення порушених прав; фінансово-матеріальні права, пов'язані з реалізацією майнових інтересів, включаючи пільги, відстрочення платежів і повернення надміру сплачених сум; диспозитивні права, що передбачають можливість вибору форм поведінки у податкових правовідносинах; гарантійно-приватні права, спрямовані на захист конфіденційної інформації платника податків. Така класифікація дозволяє більш чітко визначити функціональне призначення прав платників у механізмі їх захисту та сприяє підвищенню ефективності правозастосування.

3.3. Шляхи удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків та перспективи його розвитку в Україні

Актуальність визначення напрямів удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків зумовлена наявністю низки системних проблем, які виявляються у правозастосовній практиці контролюючих органів і судів. Незважаючи на істотне оновлення податкового та адміністративного законодавства, чинний механізм захисту не завжди забезпечує своєчасне, ефективне й повне відновлення порушених прав платників податків, що негативно впливає на рівень довіри до податкової системи та органів публічної влади загалом.

Адміністративно-правовий механізм захисту прав платника податків слід розглядати як динамічну систему, що перебуває у постійному розвитку під впливом соціально-економічних, правових і інституційних чинників. У цьому контексті вдосконалення механізму захисту не може зводитися виключно до фрагментарних змін окремих норм законодавства, а потребує системного підходу, спрямованого на узгодження матеріально-правових, процедурних та організаційних елементів захисту.

Одним із ключових напрямів удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків є підвищення якості нормативного регулювання. Йдеться про усунення прогалин і колізій між нормами податкового та адміністративного законодавства, забезпечення їх системності та внутрішньої узгодженості, а також чітке визначення прав, обов'язків і меж дискреційних повноважень контролюючих органів. Такий підхід сприятиме підвищенню правової визначеності та передбачуваності для платників податків.

Колізійність у механізмі адміністративно-правового захисту платників податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів

доцільно розглядати не лише як класичну суперечність між окремими нормами права, а як складне системне явище, що проявляється на рівні інституційної, процедурної та гарантійної неузгодженості правозастосування.

У межах інституційного виміру така колізійність зумовлена паралельним функціонуванням різних суб'єктів публічної влади – податкових, митних органів та судової системи – які, реалізуючи контрольні та юрисдикційні повноваження, керуються відмінними підходами до оцінки правомірності управлінських рішень, стандартів доказування та строків процедурного реагування.

Це об'єктивно призводить до ситуацій, коли одна й та сама фактична обставина може отримувати різну правову кваліфікацію залежно від інстанції розгляду, що знижує рівень правової визначеності та передбачуваності для платника податків.

Процедурна колізійність, у свою чергу, проявляється у недостатній узгодженості адміністративного (досудового) та судового порядків оскарження, які формально становлять єдину систему захисту, однак фактично функціонують із різними процесуальними параметрами, зокрема щодо строків розгляду скарг, обсягу перевірки доводів сторін та обов'язковості врахування результатів адміністративного перегляду в судовому провадженні.

Додатковим проявом є нормативна фрагментарність регулювання, що полягає у відсутності єдиного системного підходу до закріплення гарантій платника податків у Податковому кодексі України, Кодексі адміністративного судочинства України та підзаконних актах, внаслідок чого окремі гарантії носять декларативний характер і потребують доктринального або судового тлумачення для їх практичного застосування.

Не менш значущою є колізійність гарантійного характеру, яка виявляється у розриві між задекларованими державою принципами ефективності, оперативності

та доступності адміністративного захисту і фактичним станом адміністративних процедур, що часто залишаються надмірно формалізованими та недостатньо адаптованими до потреб платників податків.

Сукупність зазначених проявів свідчить, що проблема колізійності в адміністративно-правовому захисті платника податків має системний характер і відображає дисбаланс між нормативною моделлю правового регулювання та її практичною реалізацією, який особливо загострюється в умовах воєнного стану через обмеження функціонування інституцій, ускладнення доступу до процедур захисту та зростання вимог до оперативності прийняття управлінських рішень.

Важливим напрямом розвитку механізму захисту є вдосконалення адміністративних (досудових) процедур оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. Підвищення ефективності таких процедур передбачає забезпечення їх реальної незалежності, об'єктивності та змагальності, а також посилення процесуальних гарантій платника податків на всіх стадіях адміністративного провадження. Саме дієві досудові механізми здатні зменшити конфліктність податкових правовідносин і знизити навантаження на судову систему.

Окремого значення набуває питання удосконалення судового захисту прав платників податків як складової адміністративно-правового механізму. У цьому аспекті перспективним є подальший розвиток єдиних стандартів судового контролю за діяльністю контролюючих органів, зокрема щодо оцінки процесуальних порушень, меж дискреції та застосування принципу пропорційності. Послідовна й передбачувана судова практика є важливою умовою ефективного функціонування механізму захисту.

Суттєвим напрямом удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків є посилення процесуально-правових гарантій у

процедурах адміністративного та судового оскарження. Забезпечення права бути вислуханим, доступу до матеріалів справи, отримання мотивованого рішення у розумний строк має бути не декларативним, а реально діючим елементом правового захисту. Саме процесуальні гарантії формують основу довіри платників податків до механізмів захисту.

Перспективним напрямом розвитку механізму захисту є також впровадження та розширення альтернативних форм адміністративного захисту прав платників податків, зокрема інститутів податкового омбудсмена, медіації та інших примирних процедур. Такі інструменти можуть виступати ефективним доповненням до традиційних процедур оскарження, сприяючи швидкому та менш конфліктному врегулюванню податкових спорів.

У сучасних умовах цифрової трансформації публічної адміністрації важливим напрямом удосконалення адміністративно-правового механізму захисту є розвиток електронних процедур оскарження. Використання цифрових інструментів має бути спрямоване на підвищення доступності, оперативності та прозорості захисту прав платників податків, водночас потребує належного нормативного забезпечення процесуальних гарантій і захисту персональних даних.

Не менш значущим є організаційний аспект удосконалення механізму захисту, що охоплює питання підвищення професійної підготовки та правової культури посадових осіб контролюючих органів. Ефективність адміністративно-правових засобів захисту значною мірою залежить від здатності таких осіб правильно застосовувати норми права, дотримуватися процедурних стандартів і діяти добросовісно та неупереджено.

У контексті європейської інтеграції перспективи розвитку адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків в Україні пов'язані з імплементацією міжнародно-правових стандартів ефективного засобу правового

захисту та належного врядування. Адаптація національного законодавства і практики до цих стандартів сприятиме підвищенню рівня захисту прав платників податків і зміцненню довіри до податкової системи.

Важливим напрямом удосконалення механізму захисту є забезпечення реального виконання рішень, прийнятих за результатами застосування адміністративно-правових засобів захисту. Без ефективних механізмів виконання навіть найбільш обґрунтовані рішення втрачають свою практичну цінність, що негативно впливає на загальну результативність системи захисту прав платників податків.

Правові засади реалізації державної податкової політики в Україні формуються комплексом нормативно-правових актів, центральне місце серед яких займає Податковий кодекс України. Саме він визначає базові принципи оподаткування, систему прав і обов'язків платників податків та суб'єктів владних повноважень, а також регламентує процедури податкового адміністрування. В умовах дії правового режиму воєнного стану особливого значення набуває врахування тимчасових і спеціальних нормативних положень, спрямованих на оперативне реагування держави на безпекові виклики та забезпечення функціонування податкової системи.

Як зазначає Криницький І., ключовим завданням Податкового кодексу України є забезпечення стабільності бюджетних надходжень та мінімізація корупційних ризиків, що виникають унаслідок нестабільності податкових процедур. У період воєнного стану це завдання набуває особливої ваги, оскільки фінансова система держави функціонує в умовах підвищених потреб оборонного та відновлювального фінансування. У цьому контексті законодавчі зміни мають орієнтуватися на міжнародні стандарти та практики, що сприятиме інтеграції

України до глобального податкового простору, зокрема в межах співпраці з Європейським Союзом та іншими міжнародними інституціями [61, с. 144–149].

Водночас, як підкреслює Борщевський О., наявність прогалин у національному законодавстві ускладнює ефективне виконання податкових зобов'язань, зокрема через відсутність уніфікованих стандартів податкового контролю. У зв'язку з цим підвищення рівня нормативної прозорості та гармонізація із міжнародними підходами виступають необхідною передумовою забезпечення стабільності податкової системи в умовах воєнного стану [12, с. 237–238].

Адміністрування податків у зазначений період здійснюється Державною податковою службою України як центральним органом виконавчої влади, що реалізує функції контролю за дотриманням податкового законодавства. Ефективність діяльності податкових органів значною мірою залежить від рівня цифровізації та організаційної модернізації управлінських процесів. Умови воєнного стану актуалізують необхідність забезпечення безперервності функціонування податкової системи шляхом розвитку електронного урядування, автоматизованих сервісів і цифрових платформ, що водночас сприяє зниженню корупційних ризиків та адміністративних бар'єрів.

Разом із тим, недостатній рівень інтеграції між податковими, митними та іншими державними інформаційними системами негативно впливає на ефективність податкового контролю. У воєнних умовах такі проблеми загострюються через ускладнення логістичних процесів та обмежений доступ до цифрових сервісів у окремих регіонах, що потребує посилення технічної та інституційної взаємодії між державними органами.

Забезпечення прав платників податків є невід'ємним елементом реалізації державної податкової політики, оскільки безпосередньо впливає на рівень довіри

до податкової системи. Горєлова В. наголошує, що однією з ключових проблем є недостатній рівень правової обізнаності платників податків, що призводить до виникнення податкових спорів. В умовах воєнного стану проблема доступу до правосуддя ускладнюється через можливі обмеження функціонування судової системи та труднощі у документальному підтвердженні обставин справ [21, с. 64–68].

Хоча в Україні передбачено адміністративний та судовий порядок оскарження рішень контролюючих органів, Півцаєв В. звертає увагу на нерівномірність доступу платників до ефективних механізмів захисту своїх прав через недостатній рівень правової та інституційної підтримки [117, с. 66–68]. У цьому зв'язку особливого значення набуває запровадження тимчасових правових механізмів захисту платників податків у період дії форс-мажорних обставин, а також розвиток консультаційних та сервісних інструментів держави.

Фіскальна стабільність є базовою передумовою реалізації ефективної податкової політики, особливо в умовах воєнного стану, коли вона безпосередньо пов'язана із забезпеченням обороноздатності та економічної стійкості держави. Як зазначають Назаркевич І. та Олійник О., стабільність державних фінансів залежить від здатності забезпечувати достатній рівень податкових надходжень без надмірного фіскального тиску на економіку [88, с. 86–90]. У цьому контексті важливим є баланс між фіскальними інтересами держави та необхідністю підтримки платників податків через застосування податкових стимулів, пільг і гнучких ставок.

Порушене у наведеному фрагменті питання фіскальної стабільності цілком обґрунтовано розглядається як ключова передумова ефективного функціонування податкової системи, особливо в умовах воєнного стану, коли податкові надходження набувають стратегічного значення для забезпечення обороноздатності та

підтримання макроекономічної рівноваги. У цьому аспекті слушною є позиція Назаркевич І. та Олійник О., які акцентують увагу на необхідності досягнення достатнього рівня бюджетних надходжень без створення надмірного фіскального навантаження на суб'єктів господарювання. Такий підхід кореспондує із загальновизнаними принципами податкового права, зокрема принципами справедливості, пропорційності та економічної доцільності оподаткування, що передбачають недопущення надмірного втручання держави у господарську діяльність платників податків.

Водночас проблема досягнення оптимального балансу між фіскальними інтересами держави та інтересами платників податків набуває особливої складності в умовах кризових явищ, спричинених воєнними діями, коли держава змушена одночасно забезпечувати зростання доходної частини бюджету та підтримувати економічну активність. У цьому контексті податкові стимули, пільги та гнучкі податкові механізми виступають не лише інструментами економічної політики, але й важливими елементами адміністративно-правового регулювання, спрямованими на збереження платоспроможності бізнесу та запобігання його тінізації. Однак їх застосування потребує чіткої нормативної регламентації та належного контролю, оскільки надмірна або необґрунтована лібералізація податкового навантаження може призвести до зниження рівня бюджетних надходжень і, відповідно, послаблення фінансової спроможності держави.

З огляду на зазначене, досягнення фіскальної стабільності має розглядатися як результат комплексного та системного підходу до формування податкової політики, який поєднує інструменти стимулювання економічного розвитку з ефективними механізмами адміністрування податків і контролю за їх сплатою. У цьому контексті особливого значення набуває вдосконалення адміністративно-правового механізму взаємодії між державою та платниками податків, зокрема

через забезпечення прозорості податкових процедур, передбачуваності правозастосовної практики та належного рівня захисту прав платників. Саме така синергія фіскальної ефективності та правової захищеності здатна забезпечити довгострокову стійкість податкової системи та сприяти відновленню економіки в умовах воєнного та повоєнного періодів.

Серед іншого, в рамках розгляду питання удосконалення системи захисту прав платника податків, цифрова трансформація публічного адміністрування на сучасному етапі розвитку державності постає не лише як технологічний тренд, а як об'єктивна необхідність, що визначає ефективність функціонування адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків. У цьому контексті автоматизація процедур податкового адміністрування сприяє мінімізації людського фактору, підвищенню прозорості прийняття рішень та забезпеченню однаковості правозастосування. Водночас цифровізація створює передумови для формування нової парадигми взаємодії між державою та платником податків, заснованої на принципах відкритості, довіри та партнерства.

Важливим аспектом цифрової трансформації є впровадження електронних сервісів, які забезпечують доступ платників податків до адміністративних процедур у режимі реального часу.

Такі інструменти дозволяють значно спростити процес подання скарг, отримання консультацій та відстеження статусу їх розгляду, що підвищує рівень доступності адміністративного захисту. Крім того, електронні платформи забезпечують належний рівень фіксації всіх процесуальних дій, що унеможливорює маніпуляції та сприяє підвищенню рівня правової визначеності.

Автоматизація процесів розгляду скарг платників податків має особливе значення для забезпечення оперативності та об'єктивності адміністративного провадження. Використання інформаційно-аналітичних систем дозволяє

здійснювати попередній аналіз звернень, виявляти типові порушення та формувати єдину практику їх вирішення. У результаті зменшується навантаження на посадових осіб, а також скорочується час прийняття рішень, що безпосередньо впливає на ефективність захисту прав платників податків.

Не менш важливим є використання цифрових технологій для забезпечення прозорості діяльності податкових органів. Відкриті реєстри, публічні бази даних та інтегровані інформаційні системи створюють умови для здійснення громадського контролю та підвищення підзвітності органів публічної влади. Це, у свою чергу, сприяє зниженню рівня корупційних ризиків та формуванню довіри до податкової системи як інституту державної влади.

Цифрова трансформація також відкриває нові можливості для персоналізації взаємодії між платником податків і державою. Використання сучасних інформаційних технологій дозволяє формувати індивідуальні профілі платників, враховувати їхню податкову історію та надавати адресні рекомендації щодо виконання податкових обов'язків. Такий підхід сприяє не лише підвищенню рівня добровільної сплати податків, але й запобіганню виникненню податкових спорів.

Водночас впровадження автоматизованих систем у сфері податкового адміністрування потребує належного нормативно-правового забезпечення. Законодавство має чітко визначати правовий статус електронних документів, порядок використання електронних доказів, а також гарантії захисту персональних даних платників податків. Особливу увагу слід приділити питанням кібербезпеки, оскільки цифровізація супроводжується зростанням ризиків несанкціонованого доступу до інформації.

Перспективним напрямом розвитку адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків є інтеграція елементів штучного інтелекту в процес

прийняття управлінських рішень [66, с. 94-101]. Такі технології можуть використовуватися для автоматизованого аналізу скарг, прогнозування результатів їх розгляду та виявлення потенційних порушень ще на стадії їх виникнення. Однак застосування штучного інтелекту має супроводжуватися дотриманням принципів етичності, недискримінації та підконтрольності.

Окремої уваги заслуговує питання гармонізації національної системи цифрового адміністрування з європейськими стандартами. У контексті євроінтеграційних процесів Україна має адаптувати свої підходи до організації електронних адміністративних процедур з урахуванням кращих практик Європейського Союзу. Це дозволить забезпечити сумісність інформаційних систем, підвищити ефективність міжнародного співробітництва та зміцнити позиції України у глобальному економічному просторі.

Разом з тим, цифрова трансформація не повинна розглядатися як універсальне вирішення всіх проблем адміністративного захисту прав платників податків. Вона має супроводжуватися комплексними інституційними змінами, спрямованими на підвищення професійного рівня посадових осіб, удосконалення процедур контролю та забезпечення належного рівня відповідальності. Лише за умов поєднання технологічних та організаційно-правових заходів можна досягти реального підвищення ефективності адміністративного механізму.

Таким чином, удосконалення правових засад податкової політики України має ґрунтуватися на поєднанні стабільності нормативного регулювання, цифровізації адміністрування, посилення гарантій прав платників податків та гармонізації із міжнародними стандартами, що в сукупності забезпечує ефективність функціонування податкової системи навіть в умовах воєнного стану.

Враховуючи проаналізовані підходи щодо гарантування прав платників податків, особливості функціонування податкової системи в умовах воєнного стану

та необхідність посилення адміністративно-правових гарантій, доцільно виокремити п'ять ключових складових удосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платника податків в Україні, які одночасно визначають перспективи його розвитку:

1. Нормативно-правова стабілізація та гарантування правової визначеності. Першочерговим напрямом є забезпечення стабільності податкового та адміністративного законодавства шляхом мінімізації фрагментарних змін і закріплення принципу передбачуваності правового регулювання. Умови воєнного стану обумовлюють необхідність запровадження спеціальних гарантій прав платників податків, зокрема щодо чіткості процедур, строків адміністративного оскарження та недопущення звуження обсягу їх процесуальних прав. Це створює основу правової визначеності як базової гарантії ефективного захисту.

2. Інституційно-процедурна модернізація адміністративного оскарження. Необхідним є вдосконалення досудових механізмів захисту шляхом підвищення їх ефективності, обов'язковості окремих етапів та запровадження елементів медіації у податкових спорах. Такий підхід дозволяє забезпечити реальність адміністративного захисту, зменшити навантаження на судову систему та гарантувати оперативне відновлення порушених прав без надмірних процесуальних витрат для платника податків.

3. Цифровізація адміністративно-правового захисту та інтеграція інформаційних систем. Перспективним є формування єдиного цифрового середовища взаємодії платника податків із контролюючими органами, що охоплює електронне оскарження, автоматизоване документування рішень і доступ до доказової бази. Використання електронних сервісів та аналітичних систем підвищує прозорість процедур, мінімізує дискреційні ризики та забезпечує

безперервність захисту прав навіть в умовах обмеженого функціонування державних інституцій під час воєнного стану.

4. Посилення процесуальних гарантій та розширення доступу до ефективного правового захисту. Ключовим є закріплення додаткових процесуальних гарантій платників податків, зокрема права на своєчасне отримання інформації, обов'язкове мотивування рішень податкових органів, презумпції правомірності дій платника податків у разі правової невизначеності, а також забезпечення реального доступу до адміністративного та судового захисту. В умовах воєнного стану особливого значення набуває гарантування безперервності реалізації цих прав.

5. Гармонізація національного механізму захисту з міжнародними стандартами та розвиток альтернативних способів вирішення спорів. Перспективним напрямом є імплементація стандартів ЄС та ОЕСР у сфері податкового адміністрування та захисту прав платників податків, зокрема щодо прозорості процедур і справедливості податкового контролю. Додатково необхідним є розвиток альтернативних позасудових механізмів (медіація, адміністративні консультації, превентивне врегулювання спорів), що підвищує ефективність захисту та сприяє зниженню конфліктності у податкових правовідносинах.

У сукупності зазначені складові формують цілісний вектор трансформації адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків, орієнтований на посилення гарантій, цифрову модернізацію та адаптацію до умов воєнного стану.

Висновки до розділу 3

Узагальнюючи викладене у розділі, слід зазначити, що ефективне функціонування податкової системи в умовах воєнного стану потребує формування комплексної гарантійно-правової моделі податкового адміністрування, яка поєднує процедурну визначеність діяльності контролюючих органів, цифровізацію податкових процесів, стабільність і передбачуваність податкового законодавства, адаптивність податкової системи до кризових умов та гарантований адміністративно-правовий захист прав платників податків. Реалізація такої моделі забезпечує підвищення рівня правової визначеності, зміцнення довіри між державою та платниками податків, а також досягнення балансу між фіскальними інтересами держави та правами суб'єктів оподаткування.

Разом з цим, права платників податків, закріплені насамперед у чинному податковому законодавстві, утворюють цілісну систему правових можливостей, спрямованих на забезпечення балансу інтересів держави та платників у сфері оподаткування, а їх ефективна реалізація залежить від належного адміністративно-правового механізму захисту.

Тож, у межах дослідження запропоновано авторську класифікацію прав платників податків за функціональним критерієм, відповідно до якого вони поділяються на такі групи: інформаційно-комунікаційні права, що охоплюють доступ до податкової інформації та використання електронних засобів взаємодії з контролюючими органами; процедурно-учасницькі права, які забезпечують участь платника у податкових процедурах, зокрема під час перевірок і розгляду їх результатів; захисні (юрисдикційні) права, спрямовані на оскарження рішень і дій контролюючих органів та відновлення порушених прав; фінансово-матеріальні права, пов'язані з реалізацією майнових інтересів, включаючи пільги, відстрочення

платежів і повернення надміру сплачених сум; диспозитивні права, що передбачають можливість вибору форм поведінки у податкових правовідносинах; гарантійно-приватні права, спрямовані на захист конфіденційної інформації платника податків. Така класифікація дозволяє більш чітко визначити функціональне призначення прав платників у механізмі їх захисту та сприяє підвищенню ефективності правозастосування.

Вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків в Україні, особливо в умовах воєнного стану, потребує комплексного та системного підходу, який охоплює нормативний, інституційний, процедурний, цифровий та міжнародно-правовий виміри. Передусім, ключового значення набуває забезпечення нормативно-правової стабільності та правової визначеності податкового регулювання, що передбачає мінімізацію частих і несистемних змін законодавства, а також закріплення підвищених гарантій процесуальних прав платників податків як умови передбачуваності та ефективного правозастосування в умовах підвищених ризиків воєнного часу. Водночас необхідним є поглиблення інституційно-процедурної модернізації адміністративного оскарження, зокрема шляхом підвищення його дієвості, запровадження елементів досудової медіації та забезпечення реальної спроможності адміністративних процедур оперативно відновлювати порушені права без надмірного звернення до суду. Важливою складовою виступає цифровізація механізмів захисту, що передбачає інтеграцію інформаційних систем, розвиток електронних сервісів оскарження та забезпечення безперервного доступу платників до адміністративних процедур, що є особливо критичним в умовах воєнного стану та обмеженого функціонування окремих інституцій. Окремо слід наголосити на необхідності посилення процесуальних гарантій платників податків, включаючи обов'язковість мотивованих рішень контролюючих органів,

забезпечення повноти інформаційного доступу та реальної ефективності судового й адміністративного захисту як взаємодоповнюючих форм відновлення порушених прав. Завершальним елементом є гармонізація національного механізму захисту з міжнародними стандартами, зокрема ЄС та ОЕСР, а також розвиток альтернативних способів вирішення податкових спорів, що сприятиме зниженню конфліктності, підвищенню довіри до податкової системи та загальній ефективності правозастосування.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного комплексного дослідження адміністративно-правових засобів захисту платника податків при оскарженні рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень, зокрема контролюючих органів, узагальнено теоретико-методологічні засади, проаналізовано нормативно-правове регулювання та процедурні механізми реалізації права на адміністративне та судове оскарження, а також досліджено міжнародно-правові стандарти й зарубіжний досвід у цій сфері. На основі отриманих результатів сформульовано такі науково обґрунтовані висновки та пропозиції, спрямовані на вдосконалення адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків в Україні, підвищення ефективності процедур оскарження та посилення гарантій реалізації прав платника податків у відносинах із контролюючими органами, особливо в умовах сучасних суспільно-правових викликів, включно з правовим режимом воєнного стану.

1. У ході системного та багатовимірного аналізу адміністративно-правових механізмів забезпечення належного функціонування податкових правовідносин, здійсненого в межах цього дисертаційного дослідження, було сформульовано авторське визначення адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків, яке дозволяє цілісно відобразити їх правову природу, функціональне призначення та місце у структурі публічно-правового регулювання сфери оподаткування. Обґрунтовано, що адміністративно-правові засоби захисту прав платника податків становлять нормативно закріплену систему юридичних інструментів і процедурних можливостей, спрямованих на припинення порушень, відновлення порушених прав, усунення загрози їх порушення та реалізацію гарантій адміністративно-правового статусу платника податків у сфері

оподаткування. Таке визначення відмежовує зазначені засоби від суміжних категорій способів, форм і заходів захисту та акцентує увагу на їх системному й інструментальному характері.

2. Крізь призму доктринального осмислення публічно-правової природи податкових відносин і з урахуванням особливостей адміністративно-правового статусу платника податків у дослідженні було виокремлено сукупність сутнісних ознак адміністративно-правових засобів захисту, які дозволяють ідентифікувати їх як самостійну правову категорію. До таких ознак віднесено нормативну визначеність і процедурну формалізованість; спрямованість на регулювання публічно-правових податкових відносин; можливість застосування як самим платником податків, так і уповноваженими суб'єктами публічної влади; орієнтацію на забезпечення балансу публічних і приватних інтересів; інтегрованість у механізм адміністративно-правового захисту та тісний зв'язок із реалізацією адміністративно-правового статусу платника податків. Сукупність зазначених ознак дозволяє розглядати адміністративно-правові засоби захисту як структурно та функціонально визначений елемент системи захисту прав у сфері оподаткування.

Як логічне завершення теоретико-методологічного аналізу та результат концептуального узагальнення одержаних наукових положень запропоновано авторську класифікацію адміністративно-правових засобів захисту прав платника податків, побудовану з урахуванням публічно-правової природи податкових відносин та особливостей адміністративно-правового статусу платника податків. Відповідно до запропонованого підходу адміністративно-правові засоби захисту класифіковано за суб'єктом застосування (засоби, що реалізуються платником податків, та засоби, що застосовуються уповноваженими органами публічної влади), формою реалізації (процесуальні та непроцесуальні), функціональним призначенням (превентивні, припиняючі, відновлювальні та компенсаційні),

юридичною природою (матеріально-правові та процедурно-правові), а також за результатом застосування (спрямовані на визнання, зміну або припинення податкових правовідносин, усунення наслідків порушення прав і притягнення винних осіб до юридичної відповідальності). Запропонована класифікація дозволяє розглядати адміністративно-правові засоби захисту як цілісну систему, виявити їх внутрішні взаємозв'язки та практичний потенціал, а також створює теоретичне підґрунтя для подальшого вдосконалення адміністративно-правового регулювання і підвищення ефективності захисту прав та законних інтересів платників податків.

3. Запропоновано класифікацію суб'єктів податкових правовідносин у сфері захисту прав платників податків, яка передбачає їх поділ на три групи: безпосередніх, опосередкованих та спеціалізованих. До безпосередніх суб'єктів віднесено платників податків – фізичних і юридичних осіб (у тому числі резидентів і нерезидентів), які виконують податкові обов'язки та реалізують належні їм права у податкових правовідносинах, а також державу в особі контролюючих і податкових органів, що здійснюють адміністрування податків, контроль за дотриманням податкового законодавства та забезпечення захисту публічно-правових інтересів. Опосередковані суб'єкти охоплюють податкових агентів, які виконують функції утримання та перерахування податків, представників платників податків (юристів, адвокатів, нотаріусів, уповноважених осіб підприємств), а також консультантів, аудиторів і експертів, що забезпечують сприяння у законному виконанні податкових обов'язків і реалізації прав платників податків. Спеціалізовані суб'єкти включають органи, що забезпечують реалізацію та захист прав і законних інтересів платників податків, зокрема органи адміністративного оскарження (комісії та апеляційні органи при податкових установах), суди, а також омбудсменів і контролюючі інституції, наділені повноваженнями щодо нагляду, правового захисту та запобігання зловживанням у сфері оподаткування.

4. Визначено, що оскарження рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів є одним із ключових інструментів адміністративно-правового захисту платників податків, що забезпечує правовий баланс між публічними інтересами держави та законними правами та обов'язками фізичних і юридичних осіб. Контролюючі органи, як суб'єкти владних повноважень, наділені широким спектром функцій у сфері перевірки, нагляду, ліцензування та стягнення податкових зобов'язань, а їхні рішення, дії чи бездіяльність можуть безпосередньо впливати на економічну діяльність суб'єктів господарювання та реалізацію їхніх прав. Законодавчі та нормативні акти, включно з Податковим та Митним кодексами України, Конституцією України та спеціальними законами, закріплюють механізми оскарження таких рішень через адміністративні та судові процедури, що дозволяє адресатам захисту відновити порушені права, усунути наслідки неправомірних дій і запобігти зловживанням владою. Наукові дослідження підкреслюють, що ефективність реалізації цього права залежить від наявності чітких, доступних та оперативних процедур оскарження, рівня правової обізнаності платників податків, прозорості прийняття рішень органами контролю та загальної довіри до механізмів захисту. Водночас оскарження слугує не лише засобом відновлення порушених прав, а й інструментом системного забезпечення законності, пропорційності та обґрунтованості управлінських актів контролюючих органів, що сприяє підвищенню ефективності публічного адміністрування та стабільності фінансової системи держави. Таким чином, адміністративно-правовий захист через оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів виступає важливим елементом механізмів реалізації публічної влади та гарантії прав платників податків.

5. Узагальнення результатів проведеного наукового дослідження щодо особливостей функціонування механізмів оскарження рішень, дій і бездіяльності

суб'єктів владних повноважень як контролюючих органів у системі публічно-правових відносин надало змогу стверджувати про наявність функціональних переваг адміністративного досудового оскарження. Загалом доведено, що порушена проблематика має істотне значення для забезпечення ефективності публічного адміністрування, оскільки безпосередньо впливає на рівень правової визначеності, доступності захисту прав та стабільності податкових правовідносин. Встановлено, що однією з ключових причин надмірного навантаження на судову систему є недостатній рівень довіри платників податків до результатів адміністративного оскарження, що зумовлює їх орієнтацію на судовий порядок навіть у випадках, коли спір може бути вирішений у досудовому порядку. У зв'язку з цим обґрунтовано необхідність впровадження системи адміністративно-інформаційних заходів, зокрема: розвитку цифрових сервісів податкового консультування (у тому числі чат-ботів інформаційно-роз'яснювального характеру), запровадження стандартів відкритості та доступності рішень контролюючих органів, розширення практики попереднього інформування платників податків про податкові ризики, а також системного підвищення професійного рівня посадових осіб, відповідальних за розгляд скарг. Реалізація зазначених заходів сприятиме формуванню сталого рівня довіри до адміністративного механізму захисту, що, у свою чергу, зумовить переорієнтацію платників податків на використання саме адміністративного (досудового) порядку оскарження рішень контролюючих органів як пріоритетного. Такий підхід дозволить не лише забезпечити більш оперативне та економічно доцільне вирішення податкових спорів, але й суттєво знизити навантаження на судову систему України, підвищивши загальну ефективність функціонування механізмів захисту прав у сфері податкових правовідносин.

6. Аналіз міжнародного досвіду з урахуванням деталізації моделі захисту прав платників податків у Німеччині, Іспанії, Франції, Італії та США, дозволив виокремити ключові закономірності, що дозволяють ефективно захищати права платників податків. Виявлено, що найбільш результативними є системи, які поєднують превентивні, процедурні та юрисдикційні механізми, що функціонують узгоджено та забезпечують правову визначеність. У Німеччині та Іспанії значну роль відіграють податкові консультації та гнучке розподілення тягаря доказування, що дозволяє запобігати конфліктам ще до звернення до суду, а спеціалізовані суди гарантують єдність практики.

Аналіз досвіду Франції, Італії та США засвідчив, що чітке визначення складів правопорушень і рівнів відповідальності є важливою гарантією захисту платника податків. Пропорційне застосування санкцій, обмеження дискреційних повноважень контролюючих органів та наявність процедурних гарантій, включно з можливістю адміністративного та судового оскарження, забезпечують баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків.

Одночасно міжнародна практика показує, що розвиток альтернативних способів врегулювання спорів, зокрема медіації, сприяє зменшенню конфліктності, економії часу та ресурсів, а також підвищенню рівня довіри між державою та платниками податків. Альтернативні способи врегулювання податкових спорів, зокрема медіація, у зарубіжній практиці реалізуються як добровільна, конфіденційна та позасудова процедура за участю нейтрального посередника (медіатора), який сприяє досягненню компромісного рішення між платником податків і контролюючим органом без ухвалення обов'язкового владного рішення. Така процедура, як правило, ініціюється після виникнення податкового спору, але до або паралельно із судовим розглядом, і завершується укладенням медіаційної угоди або фіксацією відсутності домовленості між сторонами.

Отже, узагальнення зарубіжного досвіду дозволяє дійти висновку, що пріоритетним напрямом удосконалення національної моделі є впровадження превентивно-орієнтованих та процедурно гарантованих механізмів, які забезпечують реальне дотримання прав і законних інтересів платників податків.

7. Аналіз підстав ефективного функціонування податкової системи України в умовах воєнного стану вказав на об'єктивну потребу формування комплексної гарантійно-правової моделі податкового адміністрування, яка виступатиме ключовим інструментом забезпечення стабільності податкових правовідносин, належного балансу публічних і приватних інтересів та реального захисту прав платників податків. Така модель передбачатиме системне поєднання процедурної визначеності діяльності контролюючих органів, що забезпечує правову передбачуваність та обмеження дискреційних повноважень; цифровізації податкових процесів, яка виступає гарантією прозорості, оперативності та об'єктивності податкового адміністрування; стабільності податкового законодавства як базової передумови правової визначеності та економічної безпеки; а також адаптивності податкової системи до змін соціально-економічного середовища, що є особливо актуальним в умовах кризових і воєнних викликів. Водночас центральним елементом запропонованої моделі визначено гарантований адміністративно-правовий захист прав платників податків, який має забезпечувати не формальну, а реальну можливість оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, ефективне відновлення порушених прав та дотримання принципів справедливого розгляду податкових спорів. У сукупності зазначені складові сформують цілісну систему гарантій, спрямовану на підвищення рівня довіри до податкової системи, зміцнення правової визначеності у сфері оподаткування та забезпечення належного балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків.

Запропонована комплексна гарантійно-правова модель податкового адміністрування визначається як система взаємопов'язаних елементів, що функціонують на чотирьох основних рівнях. Нормативно-правовий рівень забезпечує стабільність і передбачуваність податкового регулювання та чітке визначення повноважень контролюючих органів. Організаційно-управлінський рівень охоплює процедурну визначеність діяльності контролюючих органів, обмеження дискреційних повноважень і підвищення якості управлінських рішень. Технологічно-цифровий рівень передбачає цифровізацію податкового адміністрування, автоматизацію контрольних процедур та забезпечення прозорості податкових процесів. Гарантійно-правовий рівень охоплює адміністративні та судові механізми захисту прав платників податків, спрямовані на реальне відновлення порушених прав і дотримання принципу справедливості у податкових правовідносинах.

8. У межах цього дослідження запропоновано удосконалений підхід до систематизації прав платників податків, що полягає у переході від традиційного формально-нормативного підходу до функціонально орієнтованої моделі їх класифікації з урахуванням ролі у механізмі адміністративно-правового захисту. Зокрема, на основі аналізу положень Податкового кодексу України та практики їх застосування пропонуємо виокремлення таких груп прав платників податків: інформаційно-комунікаційні права, що забезпечують доступ до податкової інформації та ефективну взаємодію з контролюючими органами, у тому числі із використанням електронних сервісів; процедурно-учасницькі права, які гарантують участь платника податків у відповідних процедурах, зокрема під час проведення перевірок та розгляду їх результатів; захисні (юрисдикційні) права, спрямовані на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів та відновлення порушених прав; фінансово-матеріальні права, що пов'язані з

реалізацією майнових інтересів платника податків, включаючи отримання податкових пільг, відстрочення чи розстрочення виконання податкового обов'язку та повернення надміру сплачених сум; диспозитивні права (права вибору), які відображають можливість платника самостійно визначати форми своєї поведінки у межах податкових правовідносин; гарантійно-приватні права, що забезпечують охорону конфіденційної інформації та захист приватної сфери платника податків; при цьому, на відміну від існуючих наукових підходів, запропонована класифікація поєднує нормативний і функціональний критерії, орієнтована на потреби правозастосовної практики та дозволяє встановити системний взаємозв'язок між конкретними правами платників податків і елементами механізму їх забезпечення та захисту, що, у свою чергу, створює підґрунтя для підвищення ефективності адміністративно-правового регулювання, удосконалення діяльності контролюючих органів і формування єдиних підходів у практиці застосування податкового законодавства.

9. Проведене дослідження дозволяє дійти висновку, що формування ефективного адміністративно-правового механізму захисту прав платників податків в Україні, особливо в умовах воєнного стану, об'єктивно зумовлює необхідність його комплексної модернізації, яка охоплює нормативно-правовий, інституційний, процедурний, цифровий та міжнародно-правовий виміри. Насамперед, базовою передумовою є забезпечення стабільності податкового законодавства та належного рівня правової визначеності адміністративних процедур, що передбачає зменшення фрагментарності правового регулювання та посилення процесуальних гарантій платників податків як ключового елементу передбачуваності правозастосування в умовах підвищених безпекових ризиків. Водночас потребує суттєвого вдосконалення інституційно-процедурний механізм адміністративного оскарження, який має бути орієнтований на підвищення його ефективності,

розвиток досудових форм врегулювання спорів та запровадження медіаційних процедур, що забезпечує оперативне та менш формалізоване відновлення порушених прав платників податків. Значного розвитку потребує цифрова складова адміністративно-правового захисту, що передбачає інтеграцію інформаційних систем податкових органів, розширення функціоналу електронних сервісів оскарження та гарантування безперервного доступу платників до механізмів захисту навіть за умов обмеженого функціонування державних інституцій у період воєнного стану. Окреме значення має посилення процесуальних гарантій платників податків, зокрема шляхом забезпечення обов'язкової вмотивованості рішень контролюючих органів, повноти інформаційного доступу та реальної ефективності як адміністративного, так і судового способів захисту, які мають розглядатися як взаємодоповнюючі елементи єдиної системи правових гарантій. Завершальним вектором удосконалення виступає гармонізація національного механізму захисту з міжнародними стандартами, насамперед Європейського Союзу та ОЕСР, а також розвиток альтернативних способів вирішення податкових спорів, що сприятиме зниженню конфліктності у податкових правовідносинах, підвищенню рівня довіри до податкової системи та зміцненню її інституційної спроможності в умовах воєнного стану.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністративне судочинство України: Підруч. За заг. ред. Пасенюка О. М. К.: Юрінком Інтер, 2009. 672 с.
2. Андрєєв Д. О. Адміністративно-правові засоби захисту прав власників цінних паперів: автореф. ... дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Інститут зак-ва ВРУ. К., 2008. 22 с.
3. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / упоряд. Тимощук В. П. Київ: Факт, 2003. 496 с.
4. Бамбізов Є. Є. Інформаційна функція Державної фіскальної служби України: дис... канд.юрид.наук. Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 222 с.
5. Бліхар М. Медіація як спосіб вирішення адміністративних спорів. Підприємництво, господарство і право. 2020. № 10. С. 78–82.
6. Бевзенко В. М. Суб'єкти владних повноважень у адміністративному процесі. Актуальні питання цивільного та господарського права. 2007. № 4–5. URL: <http://www.journal.yurpayintel.com.ua>
7. Бевзенко В. М. Особливості оскарження рішення, дій, бездіяльності суб'єкта публічної адміністрації щодо реєстрації знаків для товарів і послуг в адміністративному судочинстві. Сучасні проблеми адміністративного права та процесу. Харків. 2017. С. 30–32.
8. Бучинський О. Й. Застосування практики Європейського суду з прав людини під час вирішення податкових спорів: дис. ... канд. юрид наук: 12.00.07. Універ. мит. справи та фінан. Дніпро 2019. 192 с.

9. Буличов Є. В., Легеза Є. О. Деякі аспекти процедури надання адміністративних послуг у сфері справляння податків і зборів. *ScienceRise : Juridical Science*. 2020. № 1 (11). С. 34–42. DOI: 10.15587/2523-4153.2020.198659
10. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
11. Бондаренко О. Адміністративна форма вирішення податкового спору: переваги та недоліки. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 5. С. 115–119.
12. Борщевський О. А. Окремі теоретико-правові аспекти податкового контролю адвоката в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право*. 2023. Вип. 80, Ч. 2. С. 235–240. DOI: 10.24144/2307-3322.2023.80.2.37.
13. Біленко О., Савченко С. Трансформація механізму податкової політики в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 46. DOI: 10.32782/2524-0072/2022-46-19.
14. Васильєва І. А. Деліктні податкові правовідносини у США та система їх регуляторів. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2020. № 3(69). Том 2. С. 180–190.
15. Вільгушинський М. До питання про сутність та зміст категорії суб'єкт владних повноважень. *Віче*. 2013. № 12. С. 10-14. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/viche_2013_12_5
16. Вінцова Д. С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук. Х., 2015. 203 с.
17. Воронюк О. О. Генезис уявлень про юридичну особу, як суб'єкт права. *Університетські наукові записки*. 2008. № 2 (26). С. 70-78.
18. Гнатів О. Б. Захист права власності у цивільному праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03. Львівський нац. універ. ім. Івана Франка. Львів, 2014. 202 с.

19. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ужгородський нац. універ. Ужгород, 2006. 199 с.

20. Гіжевський В. К., Буханевич О. М., Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: навч. посіб. К.: Атіка, 2010. 196 с.

21. Горелова В. Ю. Податкова етика та правові механізми: шляхи ефективної боротьби з несплатою податків в Україні. Актуальні проблеми права: Теорія і практика. 2025. № 2 (50). С. 62–71. DOI: 10.33216/2218-5461/2025-50-2-62-71

22. Гулак О. В., Ладиченко В. В., Слюсаренко С. В. Механізми контролю господарських операцій та захисту прав платників податків у системі податкового контролю: правова визначеність, прозорість і ефективність. Сучасна доктрина права. 2026. № 4 (98). URL: <https://doi.org/10.25313/3083-7774-2026-4-2>

23. Гулак О. В., Ладиченко В. В., Слюсаренко С. В. Автоматизований моніторинг у податковому контролі як засіб зменшення адміністративних спорів та оскаржень дій контролюючих органів. Право.ua. 2026. № 1. С. 195-202. URL: https://pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/Pravo-ua-2026-1/Pravo_ua_2026_1_195.pdf.

24. Дорошенко Д. П. Система та компетенція контролюючих органів та їх посадових осіб із застосування заходів податкового примусу. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Серія: Право. Випуск 46. Том 1. С. 139-143. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/34352>

25. Дір І. Ю. Нормативна система захисту громадянських прав людини в Україні у рамках Ради Європи за внутрішньодержавним правом. Часопис Київського університету права. 2021. № 1. С. 322-325. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/49152/1/Dir5.pdf>

26. ДПС надала дані щодо оскарження її рішень у 2024 році. URL: <https://news.dtkr.ua/law/inspections/96506-dps-nadala-dani-shhodo-oskarzennia-yiyi-risen-u-2024-roci>

27. ДПС та Рада бізнес-омбудсмена співпрацюватимуть над удосконаленням інструментів вирішення податкових спорів, зокрема медіації. Єдиний державний вебпортал електронних послуг. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/947869.html>

28. ДПС та Рада бізнес-омбудсмена спільно реалізували перший в історії України кейс податкової медіації. Єдиний державний вебпортал електронних послуг. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/977274.html>

29. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Державні та місцеві гарантії як форми державної підтримки суб'єктів господарювання. Право та інноваційне суспільство: електрон. наук. вид. 2019. № 1 (12). URL: http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2019/06/Dmytryk_Tokareva12.pdf.

30. Дмитрик О. О. Правовий статус суб'єктів, що здійснюють незалежний фінансовий контроль в Україні. Право та інноваційне суспільство: електрон. наук. вид. 2019. № 2 (13). URL: <http://apir.org.ua/wp-content/uploads/2019/12/Dmytryk13.pdf>

31. Дмитренко Е. С. Проблеми адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу в умовах сучасних викликів. Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Серія: юридичні науки. 2026. Т. 13. №1. С. 124-132. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2026/mar/41938/visnyk1492026verstannya16042026-128-136.pdf>

32. Дмитренко Е. С. Становлення та розвиток інституту електронної податкової перевірки суб'єктів господарювання в Україні. Економіка та право.

2022. № 1. С. 79-88. URL: <http://economiclaw.kiev.ua/index.php/economiclaw/article/view/1071/1032>

33. Державне управління: проблеми адміністративно-правової теорії та практики / заг. ред. В. Б. Авер'янова. Київ: Факт, 2003. 384 с.

34. Дремов Д. С. Суб'єкти публічного адміністрування у сфері оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Право. 2024. Вип. 86, Ч. 3. С. 299–305. DOI: 10.24144/2307-3322.2024.86.3.45

35. Єрмоменко В. П. Питання адміністративно-правового регулювання діяльності державної податкової служби України при здійсненні контрольних функцій. Наукові записки. Серія : Право. 2024. № 17. С. 142–146. DOI: 10.36550/2522-9230-2024-17-142-146.

36. Єщук О. М. Адміністративно-правова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку : монографія. Херсон : Херсон. держ. ун-т, 2017. 396 с.

37. Єфремов А. О. Напрями реалізації державної податкової політики в Україні. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. 2021. № 54, том 1. С. 56–59. DOI: 10.32841/2307-1745.2021.54.1.13.

38. Жабський В. І. Публічно-правові механізми оскарження рішень податкового органу. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія : Публічне управління та адміністрування. 2024. Том 35 (74), № 2. С. 48–54. DOI: 10.32782/TNU-2663-6468/2024.2/09.

39. Журавльова Т. В. Забезпечення податкової безпеки держави під час воєнного стану: правові механізми адміністративного контролю. Аналітично-порівняльне правознавство. 2025. Вип. 6, Ч 2. С. 278–283. DOI: 10.24144/2788-6018.2025.06.2.44.

40. Забудський В. Вийти з ризикових. Юридична газета. № 18 (724). URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/viyti-z-rizikovih.html>.
41. Зельдіна О. Р., Хрімлі О. Г. Судовий захист прав суб'єктів підприємництва: теоретичні і практичні аспекти: монографія. URL: <https://surl.lu/uehsfi>
42. Заверуха О. Способи захисту платників податків у контексті реалізації гарантій забезпечення їх законних інтересів. Публічне право. 2023. № 2 (50). С. 46–53. DOI: 10.32782/2306-9082/2023-50-5.
43. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України. Державність. 1998. № 20. С. 28-29.
44. Зицик С. Правовий механізм оскарження рішень органів державної податкової служби. Підприємництво, господарство і право. 2010. № 4. С. 40–43.
45. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 191 с.
46. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
47. Козинець І. Г., Шпак А. В. Правове регулювання захисту прав платників податків. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2017. № 6 (2). С. 91–94.
48. Кучерявенко М. П. Курс податкового права. Т. 2: Введення в теорію податкового права. Харків: Легас, 2004. 600 с.
49. Кучерявенко М. П. Зміст і класифікація принципів у податковому праві. Право України. 2002. № 2. С. 38–42.
50. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. К.: Алерта; КРТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
51. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. Львів. СПОЛОМ, 2021. 240 с. URL:

<https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/3867/1/адмін%20правовий%20захист%20прав.pdf>

52. Кознова О. Податкові правопорушення: найважливіші висновки судів. URL: https://biz.ligazakon.net/analytics/197321_podatkov-pravoporushennya-nayvazhlivsh-visnovki-sudv

53. Коломoeць Т. Адміністративний примус у податковому праві як складовій публічного права України: до питання невизначеності у використанні термінології. Підприємництво, господарство і право. 2005. № 12. С. 104–109.

54. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.

55. Коліушко І. Адміністративні суди: для захисту прав людини чи інтересів держави Право України. 2007. № 3. С. 3–8.

56. Про податки та інші обов'язкові платежі у бюджет: Кодекс Республіки Казахстан від 25.12.2017 р. № 120-VI ЗРК. URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637

57. Курило В. О. Правова природа процедур вирішення податкових спорів: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запорізький нац. універ. Запоріжжя, 2017. 199 с.

58. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>.

59. Ковбасюк В. Характеристика об'єкта правовідносин у сфері адміністративного судочинства. Підприємництво, господарство і право. 2018. № 3. С. 85–89. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/3/17.pdf>

60. Кармаліта М., Федчук С. Правове регулювання відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства в Іспанії.

Міжнародний податковий конгрес. Збірник матеріалів. 26 листопада 2021 р. С. 99-104. URL: <https://www.academia.edu/92069853/>

61. Криницький І. Є. Податково-правова політика України: таксономічні аспекти. Полтавський правовий часопис. 2021. № 1. С. 138–160. DOI: 10.21564/2786-7811.1.287606.

62. Кравцова Т. М., Солонар А. В. Поняття та принципи діяльності публічної адміністрації. Форум права. 2010. № 4. С. 522–525.

63. Карапетян О. А. Роль публічного адміністрування в формуванні демократичного суспільства держави. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 16. С. 77–85.

64. Кобильнік Д. А., Пархоменко А. П. Податкові зміни в Україні: від загальних правил виконання податкового обов’язку до спеціального правового режиму «Defence City». The Journal of Eastern European Law. 2025. № 141. С. 22-27. URL: <https://doi.org/10.71404/2409-6415.141.3>

65. Кобильнік Д. А., Зіменс Є. О. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання податкового обов’язку: проблеми практики і застосування. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2025. Серія Право. Випуск 92. Частина 3. С.164-169. URL: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.92.3.21>

66. Кобильнік Д. А, Бацман Ю. В., Толкуша К. Р. Можливості використання штучного інтелекту в оподаткуванні. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету, 2025. Серія Право. Випуск 91. Частина 3. С. 94-101.

67. Ладиченко В. В., Гулак О. В., Слюсаренко С. В. Проблеми здійснення фінансового моніторингу господарських операцій в Україні в умовах автоматизованого податкового контролю та захисту прав платників податків. Наше право. № 2. 2026. С. 42-49. DOI: <https://doi.org/10.71404/LAW.UA.2026.2.6>.

https://nashe-pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/NP-2026-2/NP_2026_2_042.pdf

68. Лабадін В. І., Дмитренко Е. С. Особливості виникнення правовідносин щодо оподаткування електронних послуг за участю нерезидента – платника податку на додану вартість. Актуальні проблеми держави і права. 2023. Вип. 99. С. 87-92. DOI: <https://doi.org/10.32782/apdp.v99.2023.12>. URL: <http://apdp.in.ua/v99/12.pdf>

69. Легенченко М. О. Поняття охорони й захисту права та їх співвідношення. Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. пр. / редкол.: С. В. Ківалов, В. М. Дрьомін, Ю. П. Аленін. МОН України; НУ ОЮА. Одеса : Юрид. л-ра, 2014. Вип. 72. С. 59-65.

70. Литвинов С. В. Класифікація засобів, способів та форм захисту прав платників податків. Наукові праці МАУП. 2014. Вип. 1(40). С. 181–186.

71. Лекарь С. І. Адміністративно-правовий механізм забезпечення податкових правовідносин: До питання сутності та змісту. Юридичний науковий електронний журнал. 2023. № 4. С. 276–278. DOI: 10.32782/2524-0374/2023-4/67.

72. Лекарь С., Риженкова К. Адміністративно-правове регулювання податкової сфери під час дії правового режиму воєнного стану. Український економічний часопис. 2023. Вип. (2). С. 41–45. DOI: 10.32782/2786-8273/2023-2-8.

73. Латковський П. Деякі аспекти функціонування електронного кабінету платника податків в контексті цифровізації оподаткування. Право та інноваційне суспільство. 2024. Вип. 2 (23). С. 79–88. DOI: 10.37772/2309-9275-2024-2(23)-7

74. Лесько Н. Зміст компетенції податкових органів та проблеми її закріплення у законодавстві. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Юридичні науки. 2022. № 2 (34). С. 57–65. DOI: 10.23939/law2022.34.057.

75. Лапін О. Законна вимога посадових осіб податкових органів як форма реалізації їхнього адміністративно-правового статусу. Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ. 2025. № 1. С. 308–314. DOI: 10.32782/2078-3566-2025-1-39

76. Лук'яненко І., Сидорович М. Бюджетно-податкова політика України: нові виклики : монографія. Київ : НаУКМА, 2014. 229 с.

77. Махиніч Н. Процесуальні норми податкового права як процесуальна гарантія захисту прав та законних інтересів платників податків. Актуальні проблеми правознавства. 2017. № 2. С. 56-60. URL: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/appj/article/view/47>.

78. Матвійчук В. К., Хар І. О. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України: в 2-х т. Том 1. Київ: Алерта, КНТ, 2008. 787 с.

79. Мусійчук І. М. Нерезиденти як суб'єкти податкових правовідносин: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00. 07; Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2011. 20 с.

80. Мінаєва К. В. Оскарження рішення контролюючих органів в адміністративному порядку в контексті вирішення податкових спорів. Форум права. 2011. № 4. С. 479–486.

81. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.

82. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. акад. ДПС України. Ірпінь, 2004. 215 с.

83. Мовчун О. Г. Сутність та порядок вирішення службових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запорізький нац. універ. Запоріжжя 2015. 188 с.

84. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. *Lex portus*. 2017. № 1. С. 124-133. URL: <https://surl.li/rgbgqd>

85. Мельник Р. С., Бевзенко В. М. Загальне адміністративне право: Навчальний посібник. За заг. ред. Р.С. Мельника. Київ: Ваіте, 2014. 376 с. С. 348.

86. Ментух Н. Ф. Зарубіжний досвід притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2025. Вип. 90 (3). С. 323-329. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/09/49-1.pdf>

87. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив: Андрійко О.Ф., Бевзенко В.М. та ін.; за заг. ред. Тимощука В. П. Київ, 2023. 545 с. URL: https://adminprocedure.org.ua/assets/docs/lap_commentary_web.pdf

88. Назаркевич І. Б., Олійник О. І. Вплив податкової політики на формування фінансової безпеки держави в умовах воєнного стану. *Інноваційна економіка*. 2025. № 1. С. 84–91. DOI: 10.37332/2309-1533.2025.1.10.

89. Орехов В. Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин: автореф. ... дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. К., 2008. 23 с.

90. Огренич Ю., Щєбликіна І., Сопіна А. Бюджетно-податкова політика України: особливості та напрямки вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 69. DOI: 10.32782/2524-0072/2024-69-61.

91. Омельченко А. В., Кузьменко О. В., Чорна В. Г. Правовий статус платників податків у сфері електронної комерції. *Актуальні питання юриспруденції*. 2023. № 3 (40). С. 93–97. DOI: 10.32782/2521-6473.2023-3.17.

92. Пасічна І. О. Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні: монографія. Полтава: ПолтНТУ, 2015. 183 с.
93. Панченко О. І., Куркова К. М., Сорока Л. В. Захист прав платників податків: особливості адміністративно-правового регулювання. Science Rise: Juridica Science. № 3(29). DOI: 10.15587/2523-4153.2024.320800
94. Паращевіна О. А. Нетрадиційні колективні суб'єкти права у правовому житті сучасного суспільства: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01; Міжнародний гуманітарний університет. Одеса, 2012. 21 с.
95. Полюк Ю. І. Щодо питання про передумови права на звернення до суду за захистом. Часопис цивілістики. 2018. № 29. С. 29–33.
96. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top>.
97. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.
98. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12. 00.07; Одеська національна юридична академія. Одеса, 2005. 20 с.
99. Податкове право України: навчальний посібник за заг. ред. М. П. Кучерявенко. Харків: Право, 2010. 256 с.
100. Пашук Т. І. Право людини на ефективний державний захист її прав та свобод: автореф. ... дис. канд. юрид. наук: 12.00.01. Львівський нац. універ. ім. Івана Франка. Львів, 2006. 22 с.
101. Про податкове адміністрування: Закон Литовської Республіки від 13.04.2004 р. № IX-2112. URL: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?>
102. Про податки та мита: Закон Латвії від 2 лютого 1995 року. URL: <http://www.smartlatvia.lv/zakon-o-nalogah-i-poshlinah/>

103. Про медіацію: Закон України від 16.11.2021 р. № 1875-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1875-20#Text>.

104. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text)

105. Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п#Text>

106. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>.

107. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена: постанова Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 р. № 691. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014- %D0%BF#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-%D0%BF#Text)

108. Податкові спори: виникнення, природа, засоби регулювання: навч. посіб. С. В. Буряк, П. В. Мельник, В. В. Тильчик та ін. за заг ред. С. В. Буряка. К.: Юрінком Інтер, 2009. 800 с.

109. Постанова Верховного Суду від 01.04.2021 р. у справі № 810/1420/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95982603>

110. Постанова Верховного Суду від 21.02.2020 р. у справі № 826/17123/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>

111. Постанова Верховного Суду від 04.03.2021 р. у справі № 640/18411/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95364168>

112. Протокол Перший до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535 (дата звернення 15.07.2025).

113. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19 (адміністративне провадження № К/9901/19455/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення 15.07.2025).

114. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 21.02.2020 року у справі № 826/17123/18 (2020). URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/rishennya_sud_palat/palata_9901_25669_19

115. Порядок оформлення і подання скарг платниками податків та іншими особами та їх розгляду контролюючими органами: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2015 р. № 916 Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1617-15#Text>.

116. Платники активно оскаржують рішення ДПС. 2025. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1085711.html?>

117. Півцаєв В. О. Захист прав платників податків в Україні та Німеччині: порівняльно-правовий аналіз. Держава та регіони. 2025. № 1 (87). С. 65–69. DOI: 10.32782/1813-338X-2025.1.9.

118. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів / Н. Ю. Пришва. Київ. ЕксОб, 2003. 280 с.

119. Податковий кодекс Грузії від 17.09.2010 р. № 3591-Пс. URL: <https://matsne.gov.ge/ka/document/download/1043717/87/ru/pdf>

120. Про адміністрування податків: Закон Естонської Республіки від 20.02.2002 р. URL: <https://www.riigiteataja.ee/akt/974547?leiaKehtiv>

121. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#top>.

122. Рогозіннікова К. С. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. Право і безпека. 2019. № 4 (75). С. 53-58. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2019.4.07>

123. Рєзнік О. М., Солонар А. В. Податкове право України (у схемах і таблицях): навчальний посібник. Суми: «Мрія – 1», 2015. 124 с.

124. Ромащенко І. Співвідношення термінів «охорона» та «захист»: теоретичний та практичний цивільно-правові аспекти. Юридична Україна. 2013. № 8. С. 57-61.

125. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 р. № 2-зп у справі № 3/35-313. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97#Text>

126. Рішення Конституційного Суду України від 22.04.2008 року № 9-рп/2008 в справі № 1-10/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-08#Text>

127. Рішення Конституційного Суду України від 14.12.2011 р. № 19-рп/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11#Text> (дата звернення 15.07.2025).

128. Рогозіннікова К. С. Методи адміністративно-правової охорони податкових відносин: теоретико-правове дослідження. Право і безпека. 2019. № 4 (75). С. 53-58. DOI: <https://doi.org/10.32631/pb.2019.4.07>

129. Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 р. № 2-зп у справі № 3/35-313. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v002p710-97#Text>.

130. Рішення Конституційного Суду України від 22.04.2008 р. № 9-рп/2008 в справі № 1-10/2008. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-08#Text>.

131. Статистична інформація Ради бізнес-омбудсмена щодо ТОП-5 предметів скарг за 2023 рік. Офіційний веб-сайт Ради бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/stats/>.

132. Адміністративне оскарження: поточний стан та рекомендації. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена. Рада бізнес-омбудсмена. 80 с. URL: https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2023/06/2_2019_sytem_ua.pdf (дата звернення: 19.07.2025).

133. Адміністрування податків, які сплачує бізнес. Системний звіт Ради бізнес-омбудсмена. Рада бізнес-омбудсмена. URL: <https://boi.org.ua/wp-content/uploads/2020/07/admtaxesukr.pdf>.

134. Соколенко О. Л. Адміністративне оскарження як форма захисту прав громадян у діяльності правоохоронних органів. Науковий вісник Чернівецького університету. 2012. № 636. С. 83–87.

135. Селезень В. В. Визначення правових засад забезпечення державної податкової політики в Україні. Європейські перспективи. 2023. № 2. С. 290–297. DOI: <https://doi.org/10.71404/EP.2023.2.47>

136. Селезень В. В. Правові та організаційні засади забезпечення державної податкової політики в Україні. Протидія дезінформації в умовах російської агресії проти України: виклики і перспективи : тези доп. учасників міжн. наук.-практ. конф. (Анн-Арбор–Харків, 12–13 грудня 2023 р.). С. 495–498. URL: <https://doi.org/10.71404/PPSS.2023.1.141>

137. Тараненко С. М. Захист прав і свобод громадян у провадженні в справах про адміністративні правопорушення та їх забезпечення в діяльності міліції: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2000. 20 с.

138. Теремецький В. І. Проблема вдосконалення консультативно-роз'яснювальної роботи територіальними органами державної фіскальної служби України. Вісник Акад. адвокатури України. 2015. Т. 12, № 3. С. 39-47.

139. Тимченко А. М. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин. Форум права. 2011. № 1. С. 1031–1037. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2011_1_166.pdf
140. Тимощук В. П., Шишкін В. І. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права: навч. посіб. К.: Старий світ, 2006. 576 с.
141. Ульянов О. І. Адміністративно-правовий захист міліцією прав громадян у сфері громадського порядку: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2002. 21 с.
142. Убогий С. А., Мельник О. М. Право на оскарження рішень податкових органів як дієва правова гарантія захисту прав та законних інтересів платника податків. Вісник Академії праці і соціальних відносин і туризму. Серія: Право та державне управління. 2013. № 1. С. 137–142.
143. Федорчук О.М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. універ. «Острозька академія». Острог, 2003. 228 с.
144. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2003. 20 с.
145. Фокша Л., Іванова М. Консультативно-роз'яснювальні послуги як механізм захисту прав платників податків. Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs. 2020. № 1. С. 300-304. DOI: 10.31733/2078-3566-2020-5-300-304.
146. Філіпович І. О. Податкові відносини як об'єкт правового регулювання: узагальнення методологічних основ та новації подальшого. Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1. С. 114–119.

147. Ханова Р. Барікова А. Оновлена концепція вини в податковому праві. Верховний суд України. 2021 р. URL. <https://supreme.court.gov.ua/supreme/prescentr/zmi/1108050/>

148. Цельєв О. В. Право на оскарження рішень органів публічної влади та їхніх посадових осіб як складова верховенства права. Наукові записки НаУКМА. Юридичні науки. Київ, 2017. Т. 200. С. 72-79.

149. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. ВВР України. 2003. № 40–44. Ст. 356.

150. Цувіна Т. А. Впровадження інституту присудової медіації як перспективний напрямок реформування цивільного процесуального законодавства України. Україна на шляху до Європи: реформа цивільного процесуального законодавства : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 7 лип. 2017 р.). Київ, 2017. С. 196–197.

151. Чинчик А. А. Податкова політика та механізм її формування і реалізації. Національна економіка. 2021. № 1. С. 68–71. DOI: 10.32782/2415-8801/2021-1.13.

152. Черновол О. М. Економічна сутність терміну «податкова політика». Центральнуукраїнський науковий вісник. Економічні науки. 2021. Вип. 7 (40). С. 123–130. DOI: 10.32515/2663-1636.2021.7(40).123-130.

153. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: дис....канд. юрид. наук: 12.00.07. ДЮІ МВС України. К., 2016. 222 с.

154. Шувалова Т. О. Захист прав та законних інтересів учасників митних процедур: дис... докт. філософ. ДонНУ ім. Василя Стуса. Вінниця, 2024. 258 с.

155. 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.

156. Юрківський О. Й., Литвинчук О. В. Нейтральність оподаткування та соціальна справедливість як принципи оподаткування в Україні. Економіка управління та адміністрування. 2023. № 3. С. 59–65. DOI: 10.26642/ema-2023-3(105)-59-65.

157. Якушко І. В. Фіскальна політика: сутність та особливості впливу на розвиток національної економіки. Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління. 2022. Вип. 6. DOI: 10.54929/2786-5738-2022-6-03-04.

158. Ясеновська Т. Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення. Фінансова система України. Збірник наукових праць. Острог : Вид.-во Національного університету «Острозька академія», 2010. № 15. С. 117-124.

159. Янішевська К. Д. Правовий статус податкового агента як суб'єкта фінансового права: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Сумський державний університет. Одеса, 2017. 243 с.

160. Decreto legislativo 10 marzo 2000. n. 74. URL: <http://www.altalex.com/documents/codicialtalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari>.

161. Décret n°90-798 du 10 septembre 1990 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000717059/>.

162. Moreno M., Francisco J. Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España. Currently controversial aspects of evidence in tax procedure in Spain. Revista Boliviana de Derecho. 2017. № 24, pp. 226–261.

163. Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. URL: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-18398>.

164. TLG-Ombudsstelle im Bundesministerium der Finanzen. Bundesministerium der Finanzen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Bundesvermoegen/Privatisierungs_und_Beteiligungspolitik/Privatisierungspolitik/fortfuehrung-der-tlg-ombudsstelle.html.

165. Townsend J. Federal Tax Crimes. John Townsend. Houston: Townsend & Jones. L.L.P. 2002. 493 p.

166. Economic Survey of Sweden 2017. URL: <http://www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-sweden.htm>.

167. The Taxpayer Bill of Rights. URL: <http://www.hoffmanassociates.ca/tax%20payers%20bill%20of%20rights.htm>.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України

1. Грубська К. В. Визначення поняття платників податків як учасників податкових правовідносин. Наукові записки. Серія: Право. Випуск 19. 2025. С. 99-105. URL: <https://pravo.cusu.edu.ua/index.php/pravo/article/view/639/664>.

2. Грубська К. В. Форми захисту прав і законних інтересів платників податків як учасників податкових правовідносин. Наше право. 2026. № 1. С. 141-149. URL: https://nashe-pravo.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/NP-2026-1/NP_2026_1_141.pdf

3. Грубська К. В. Загальнотеоретичні особливості оскарження дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень. Європейські перспективи. 2026. № 1. С. 37-43. URL: https://ep.unesco-socio.in.ua/wp-content/uploads/archive/EP-2026-1/EP_2026_1_037.pdf

Тези наукових доповідей

4. Грубська К. В. Альтернативні суду форми захисту прав та законних інтересів платників податків. Science and education: synergy of innovation. The 8th International scientific and practical conference (March 23-25, 2026) MDPC Publishing, Berlin, Germany. 2026. Pp. 368-371. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2026/03/SCIENCE-AND-EDUCATION-SYNERGY-OF-INNOVATION-23-25.03.26.pdf>

5. Грубська К. В. Гарантії прав платників податків як елемент балансу публічних і приватних інтересів. Legal sciences. International experience in scientific

research. The 9th International scientific and practical conference (April 16-18, 2026)
BoScience Publisher, Chicago, USA. 2026. Pp. 576-581. URL: <https://sci-conf.com.ua/wp-content/uploads/2026/04/INTERNATIONAL-EXPERIENCE-IN-SCIENTIFIC-RESEARCH-16-18.04.2026.pdf>