

УДК 347.1

*О. М. Бондаренко**здобувач наукового ступеня доктора юридичних наук  
Науково-дослідного інституту публічного права***ДО ХАРАКТЕРИСТИКИ ГАРАНТІЙ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВОГО СПОРУ**

**Постановка проблеми.** Згідно з Конституцією Україна є правовою державою, тобто державою, діяльність якої заснована на визнанні та реальному забезпеченні прав і свобод людини, верховенстві права і взаємній відповідальності особистості та держави [1, с. 152]. Ю.А. Ведерніков та А.В. Папірна щодо правової держави зазначають, що вона являє собою суверенну політико-територіальну організацію влади, яка існує і функціонує в громадянському демократичному суспільстві на підставі соціально-справедливого права і в якій на його основі законів реально забезпечується здійснення прав, свобод, законних інтересів людини і громадянина, окремих груп людей та громадянського суспільства загалом, де держава й людина несуть взаємну відповідальність. Інакше кажучи, це держава, в якій юридичними засобами реально забезпечено максимальне здійснення, охорона та захист основних прав і свобод людини [2, с. 76]. Аналіз наукових підходів до розуміння сутності правової держави свідчить про те, що вона являє собою досить складне, багатоаспектне явище, що зумовлює цілу низку позицій щодо визначення поняття «правова держава» та кола її основних ознак. А втім, можна абсолютно впевнено стверджувати, що однією з головних властивостей правової держави є те, що функціонування її основних інститутів здійснюється виключно на правових засадах. Правові засади вирішення податкового спору треба розуміти як найбільш важливі (визначальні), закріплені в чинному законодавстві правові аспекти (властивості) інституту вирішення зазначеного спору, які є необхідними для його належного функціонування. До таких аспектів варто зарахувати гарантії вирішення податкового спору, правовий статус сторін цього спору, а також суб'єкта уповноваженого на його вирішення, принципи та порядок (процедуре), форми та способи розв'язання спору. На жаль, рамки наукової праці не дають нам змоги приділити увагу кожній із окреслених засад, а тому ми розглянемо саме гарантії вирішення податкового спору.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі гарантії вирішення податкового спору у своїх наукових дослідженнях розглядали такі вчені: М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Богачова, Ю.А. Ведерніков, А.В. Папірна, В.М. Кириченко, О.М. Куракін, О.Ф. Скакун, Т.М. Заворотченко та багато інших. Однак при цьому єдиного комплексного дослідження, присвяченого окресленій проблематиці, так проведено і не було.

**Мета статті** – визначити та розкрити зміст основних гарантій вирішення податкового спору

**Виклад основного матеріалу.** Термін «гарантія» у тлумачних словниках української мови визначається так: порука у чомусь, забезпечення чого-небудь; передбачене законом чи певною угодою зобов'язання; умови що забезпечують успіх чого-небудь; відповідальність за що-небудь, забезпечення чого-небудь; законодавчо закріплені засоби охорони прав і свобод громадян, способи їх реалізації, а також засоби охорони правопорядку, інтересів суспільства і держави [3, с. 222].

На сторінках юридичної літератури дослідниками наводиться цілий ряд визначень поняття «гарантії» залежно від сфери правового регулювання і юридичного контексту застосування цього терміна. Наприклад, С.Л. Лисенков та А.П. Таранов розуміють гарантії прав і свобод громадян як умови, засоби, способи, які забезпечують здійснення в повному обсязі та всебічну охорону прав і свобод людини. Поняття «гарантії» охоплює всю сукупність об'єктивних і суб'єктивних чинників, спрямованих на практичну реалізацію прав і свобод, на усунення можливих перешкод їх повному або можливому здійсненню [4]. В.Ф. Погорілко тлумачить правові гарантії як встановлені законом засоби забезпечення використання, дотримання, виконання і застосування норм права [4]. М.І. Матузов у своїх працях пише, що мало проголосити законність та її принципи, мало придумати і видати хороші закони – необхідно, щоб існували певні гарантії цих цінностей, їхньої реальності, доступності, ефективності. Під гарантіями в цьому випадку розуміються об'єктивні і суб'єктивні чинники, умови, передумови, що забезпечують або принаймні сприяють зміцненню законності та правопорядку. Сюди ж входять спеціально встановлені засоби, спрямовані на досягнення зазначених цілей. Ідеться про цілу систему заходів, зусиль, механізмів, покликаних стимулювати і гарантувати дотримання законів і підтримання належного правопорядку в суспільстві, бо автоматично, само собою все це не відбувається. «Зрозуміло, – підкреслює правник, – першорядну роль тут відіграє соціальна сутність, природа цієї держави, її економіка, політика, культура, рівень розвитку, інші обставини» [5, с. 204]. За С.М. Болдиревим, гарантії прав людини і громадянина – це фактори та засоби, які роблять ці права і свободи реальними, дієвими, тобто забезпечують реальність їх існування [6, с. 17]. В.М. Кириченко,

О.М. Куракін вважають, що гарантії прав і свобод людини й громадянина – система методів і механізмів забезпечення повного й неухильного здійснення суб'єктивних прав та юридичних обов'язків суб'єктів у реальній дійсності [7, с. 220]. На думку Л.Д. Воеводіна, призначення гарантій полягає в тому, що вони покликані забезпечити таку найбільш можливу сприятливу обстановку, в атмосфері якої записані в конституціях і законах юридичний статус особи і, особливо, її права і свободи ставали б фактичним становищем кожної окремої людини й громадянина. Тобто гарантії служать тим надійним містком, який забезпечує необхідний в основах правового статусу особистості перехід від загального до окремого, від проголошеної у законі можливості до дійсності. Гарантії необхідні для правового статусу загалом і для кожного його елемента. Проте перш за все їх потребують права, свободи та обов'язки [8, с. 222]. Звідси гарантії – це поняття, яким охоплюється вся сукупність об'єктивних і суб'єктивних факторів, що спрямовані на справжню реалізацію прав і свобод громадян, на усунення можливих причин і перешкод їх неповного або неналежного здійснення і захист прав від частих сьогодні порушень. Хоча ці фактори дуже різноманітні, але стосовно процесу реалізації прав і свобод вони виступають як умови, засоби, способи, прийоми і методи правильного його здійснення. Тому під гарантіями треба розуміти умови і засоби, що забезпечують фактичну реалізацію та всебічну охорону прав і свобод усіх і кожного [8, с. 228–229]. М.В. Цвік пише, що права і свободи людини й громадянина можуть залишатися декларативними, значною мірою знецінюватися через відсутність певних засобів гарантування їх реалізації в повсякденному житті людини та суспільства. Отже, питання про права людини – це не тільки питання про те, що повинно бути з позицій абстрактних намірів і зобов'язань, але й про те, що реально може бути здійснено індивідом сьогодні в конкретних умовах. Практична реалізація прав і свобод людини й громадянина потребує певних гарантій: достатнього рівня економічного, соціального й культурного розвитку суспільства, надійного юридичного захисту, зокрема можливості звернутися за захистом до міжнародних правових організацій. Особливим видом гарантій реалізації прав і свобод людини є права активності суб'єктів [1, с. 145]. О.Ф. Скакун, розмірковуючи про гарантії правової законності, визначила їх як систему загально-соціальних і спеціально-соціальних (юридичних) умов, засобів, способів, що закріплені в чинному законодавстві та спрямовані на забезпечення режиму законності [9, с. 496]. Т.М. Заворотченко зауважує, що сутністю гарантій є система умов, які забезпечують задоволення інтересів людини. Їхньою основною функцією є виконання зобов'язань

перед державою та іншими суб'єктами у сфері реалізації прав особистості. Об'єктом гарантій виступають суспільні відносини, пов'язані з охороною та захистом прав людини, задоволенням майнових і немайнових інтересів громадян. Необхідно зазначити, що поняття гарантій відбиває досконалість законодавчої техніки, різноманіття форм мови закону [10, с. 25]. Гарантіями прав і свобод особи, на думку науковця, є такі: певні умови, за яких можлива найповніша і всебічна реалізація прав і свобод особи; засоби, які ефективно забезпечують охорону і захист прав і свобод особи у разі їх незаконного порушення. Тобто гарантії прав і свобод людини й громадянина як загальне поняття являють собою основні умови та засоби, за допомогою яких кожна особа має можливість реалізувати свої права [10, с.29].

Дослідники говорять про різні гарантії: законодавчі, економічні, соціальні тощо. Однак у цьому випадку це стосується їхнього змісту, за формою вони всі є правовими, оскільки закріплюються у відповідних правових документах. До кола основних правових гарантій вирішення податкових спорів, пропонуємо зарахувати такі:

– матеріально-правові, тобто норми права, які закріплюють право особи на звернення до компетентного органу за вирішення відповідної спірної ситуації. Ці гарантії містяться у Конституції України: кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб. Кожен має право звертатися за захистом своїх прав до Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини. Кожному гарантується право звернутись із конституційною скаргою до Конституційного Суду України з підстав, установлених цією Конституцією, та у порядку, визначеному законом. Кожен має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна. Кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань (стаття 55); юрисдикція судів поширюється на будь-який юридичний спір і будь-яке кримінальне обвинувачення. У передбачених законом випадках суди розглядають також інші справи. Законом може бути визначений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору (стаття 124) [11]; Міжнародних правових документах, до яких приєдналася Україна. Наприклад, у статті 8 Загальної декларації прав людини передбачено, що кожна людина має право на ефективне поновлення в правах компетентними національними судами в разі порушення її основних прав, наданих їй конституці-

єю або законом [12]. Згідно із статтею 6 Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод від 1950 року кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення. Судове рішення проголошується публічно, але преса і публіка можуть бути не допущені в зал засідань протягом усього судового розгляду або його частини в інтересах моралі, громадського порядку чи національної безпеки в демократичному суспільстві, якщо того вимагають інтереси неповолітніх або захист приватного життя сторін, або тією мірою, що визнана судом суворо необхідною, коли за особливих обставин публічність розгляду може зашкодити інтересам правосуддя [13]; Податковому кодексі України, згідно із статтею 56 якого рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [14]; Кодексі адміністративного судочинства, відповідно до статті 5 якого кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси, і просити про їх захист шляхом визнання протиправним і нечинним нормативно-правового акта чи окремих його положень; визнання протиправним і скасування індивідуального акта чи окремих його положень; визнання дій суб'єкта владних повноважень протиправними та зобов'язання утриматися від вчинення певних дій; визнання бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправною та зобов'язання вчинити певні дії; встановлення наявності чи відсутності компетенції (повноважень) суб'єкта владних повноважень. Захист порушених прав, свобод чи інтересів особи, яка звернулася до суду, може здійснюватися судом також в інший спосіб, який не суперечить закону і забезпечує ефективний захист прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень із боку суб'єктів владних повноважень [15]; Законі України «Про звернення громадян», у статті 1 якого прямо закріплено, що громадяни України мають право звернутися до органів державної влади, місцевого самоврядування, об'єднань громадян, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, засобів масової інформації, посадових осіб відповідно до їхніх функціональних обов'язків із зауваженнями, скаргами та пропозиціями, що стосуються їхньої статутної діяльності, заявою або клопотанням щодо реалізації своїх соціально-економічних, політичних та особистих

прав і законних інтересів та скаргою про їх порушення. Особи, які не є громадянами України і законно перебувають на її території, мають таке саме право на подання звернення, як і громадяни України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами [16];

– процедурно-процесуальні, які передбачають існування багаторівневої процедури вирішення спірної ситуації, що дає змогу сторонам спору в разі їхньої незгоди із рішенням по справі відповідного компетентного органу, продовжувати домагатися справедливості, звертаючись до іншого органу чи посадової особи, згідно із встановленою процедурою. Ця гарантія підвищує рівень об'єктивності, неупередженості та всебічності розгляду спору і, як результат, обґрунтованість і правосудність рішень у них;

– інституційно-організаційна. Змістом цієї гарантії є створення та належне функціонування в державі системи відповідних компетентних органів, до повноважень яких зараховані питання вирішення податкових спорів. Чинне законодавство передбачає існування двох систем органів держави, що вирішують досліджувані спори, а саме:

– контролюючі органи виконавчої влади, які займаються реалізацією державної політики в податковій сфері. Наприклад, у разі коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення. Скарги на рішення державних податкових інспекцій подаються до контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів. Скарги на рішення контролюючих органів в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях, міжрегіональних територіальних органів та митниць подаються до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику [14];

– адміністративні суди відповідно до встановлених КАС України правил підсудності.

**Висновки.** Підсумовуючи викладений у науковому дослідженні матеріал, можемо говорити про те, що сьогодні в Україні закладено основні правові засади вирішення податкових спорів. Якщо ж говорити безпосередньо про гарантії вирішення податкового спору, то вони являють собою сукупність умов і факторів, що у своїй єдності, забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів. Звісно, наведений нами перелік

гарантій не претендує на вичерпність, втім саме їх дотримання, на нашу думку, сприяє справедливо-му та швидкому вирішенню податкового спору.

### Література

1. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих навчальних закладів / За ред. М.В. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. Харків: «Право», 2002. 432 с.
2. Ведерніков Ю.А., Папірна А.В. Теорія держави і права: навч. посібник. К.: «Знання», 2008. 333 с.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
4. Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. К.: «Українська енциклопедія», 1998. URL: <http://cycolp.com.ua/content/view/1014/58/1/5/#9715>.
5. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учеб. пособие. М: «Юристъ», 2004. 512 с.
6. Юридические гарантии обеспечения прав и свобод личности в деятельности органов внутренних дел (теоретико-правовой аспект): дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. Ростов-на-Дону, 2001. 210 с.
7. Кириченко В.М., Куракин О.М. Теорія держави і права: модульний курс: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 264 с.
8. Воеводин Л.Д. Юридический статус личности в России: учеб. пособие. М.: Издательство МГУ, Издательская группа «ИНФРА М-НОРМА», 1997. 304 с.
9. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підручник. 2-е вид. К.: «Алерта»; КНТ; ЦУЛ, 2010. 520 с.
10. Заворотченко Т.М. Конституційно-правові гарантії прав і свобод людини і громадянина в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.02 / НАН України; Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. К., 2002. 222 с.
11. Конституція України від 28 червня 1996 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
12. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_015](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015).
13. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_004](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004).
14. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV (в ред. Закону № 2147-VIII

від 3 жовтня 2017 р. ВВР. 2017. № 48. Ст. 436. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

16. Закон України «Про звернення громадян» від 2 жовтня 1996 р. № 393/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 47. Ст. 256.

### Анотація

**Бондаренко О. М. До характеристики гарантій вирішення податкового спору.** – Стаття.

У статті на основі аналізу наукових поглядів учених і норм чинного законодавства України визначено та надано характеристику гарантіям вирішення податкового спору. Встановлено, що вказані гарантії становлять сукупність умов і факторів, що у своїй єдності забезпечують реальну, безперешкодну можливість практичного втілення особою свого права на захист від протиправних дій, рішень, бездіяльності контролюючих органів.

*Ключові слова:* гарантії, податковий спір, правові засади, процедура, процес, правове регулювання.

### Аннотация

**Бондаренко А. Н. К характеристике гарантий решения налогового спора.** – Статья.

В статье на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины определены и охарактеризованы гарантии решения налогового спора. Установлено, что указанные гарантии представляют собой совокупность условий и факторов, которые в своем единстве обеспечивают реальную, беспрепятственную возможность практического воплощения лицом своего права на защиту от противоправных действий, решений, бездействия контролирующих органов.

*Ключевые слова:* гарантии, налоговый спор, правовые основы, процедура, процесс, правовое регулирование.

### Summary

**Bondarenko O. M. To characterize the guarantees of the resolution of a tax dispute.** – Article.

In the article, based on the analysis of scientific views of scientists and the norms of the current legislation of Ukraine, the definition of the guarantees of the resolution of the tax dispute is defined and given. It is established that these guarantees represent a combination of conditions and factors that, in their unity, provide a real, unimpeded opportunity for the practical implementation of a person's right to protection against unlawful actions, decisions, inactivity of the controlling bodies.

*Key words:* guarantees, tax disputes, legal principles, procedure, process, legal regulation.