**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**КОНЮШКО Костянтин Володимирович**

**УДК 347.734**

**ІНСТИТУЦІЙНИЙ МЕХАНІЗМ РОЗВ'ЯЗАННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ (ФІНАНСОВО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ)**

**12.00.07 – адміністративне право і процес;**

**фінансове право; інформаційне право**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**дисертації на здобуття наукового ступеня**

**кандидата юридичних наук**

**Ірпінь – 2015**

**Дисертацією є рукопис.**

Робота виконана в Київському міжнародному університеті.

**Науковий керівник –** доктор юридичних наук, професор,

член-кореспондент НАПрН України

**Орлюк Олена Павлівна,**

Науково-дослідний інститут інтелектуальної

власності Національної академії правових наук

України, директор.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, професор

**Гетманцев Данило Олександрович**,

Київський національний університет

імені Тараса Шевченка, професор кафедри

фінансового права;

кандидат юридичних наук

**Каменська Ніна Петрівна**,

Київський національний торговельно-економічний університет, доцент кафедри комерційного права.

Захист відбудеться «15» травня 2015 р. о 9 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 Національного університету державної податкової служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету державної податкової служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, 08201.

Автореферат розісланий «9» квітня 2015 р.

**Вчений секретар**

**спеціалізованої вченої ради Т.О. Мацелик**

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

**Актуальність теми.** Податкові відносини вважають найбільш конфліктними серед інших видів фінансових відносин. Реалізація податкових норм супроводжується значною кількістю юридичних конфліктів незалежно від рівня законодавчого регулювання. Поява їх викликана низьким рівнем знань законодавства з боку платників податків (нерідко й недостатня кваліфікація податкових органів), наявністю колізій у законодавстві, а також зловживаннями з боку представників публічної влади та бажанням ухилитися від оподаткування з боку платників тощо.

Спроможність швидко, якісно та на законних засадах розв’язувати податкові спори (як наслідок податкових конфліктів) визначає значною мірою якість функціонування податкової системи та правозастосування податкового законодавства усіма сторонами податкових відносин. Зазначене стосується як позасудового, так і судового порядку розв’язання податкових спорів. Доцільно зауважити, що із моменту запровадження адміністративної юстиції в Україні було напрацьовано значну практику із розгляду публічних, у тому числі податкових спорів. При цьому судова практика мала певний вплив не лише на суб’єктів податкових правовідносин, але й на процес нормопроектування у податковому законодавстві. Адже деякі норми навіть Податкового кодексу України (далі – ПК України) зазнали змін саме з урахуванням судових рішень (на підставі яких досить якісно відслідковуються на практиці прогалини та колізії чинного законодавства).

Водночас, незважаючи на певні досягнення вітчизняних представників галузевих правових наук під час розв’язання тих чи інших аспектів податкових спорів, на сьогодні немає єдиних чітких критеріїв, які б дозволяли розглядати податковий спір як сталу юридичну категорію, прийняту юридичною наукою в цілому. Пояснюється це рядом факторів, у тому числі складністю податкового законодавства та змінами, яким воно було піддано в усі часи незалежності України, змінами у статусі контролюючих органів тощо.

Аналіз розробок науковців дозволяє стверджувати, що у теорії податкового (як підгалузі фінансового) та адміністративного права питанням публічних спорів, так само як і податкових спорів, постійно приділяється увага. Але ці питання найчастіше розглядають із позицій суб’єктного та об’єктного складу таких спорів. Значною мірою увага приділяється й адміністративно-правовим характеристикам податкових спорів та адміністративно-правовому статусу їх учасників. Натомість донині досить повно не розкрито правову природу податкових спорів, що мають публічно-правовий характер. Мова здебільшого йде про фінансово-правовий характер таких публічних спорів та їх інституційний механізм. Як видно із практики, у тому числі й судової, теоретичні розробки, пов’язані з визначенням сутності понять, що застосовують адміністративні суди при розгляді порушень податкового законодавства, є надзвичайно актуальними. У процесі правозастосування норм податкового законодавства нерідко виникають проблеми, пов’язані з фінансово-правовим характером податкових спорів.

Теоретико-методологічною базою для розкриття завдань, поставлених у процесі дослідження, та надання висновків, зроблених у дисертації, стали праці вітчизняних та іноземних науковців – фахівців із фінансового та податкового права, зокрема: Бабіна І.І., Будька З.М., Вінницького Д.В., Воронової Л.К., Гетманцева Д.О., Гаврилюк Р.О., Грачової О.Ю., Дмитренко Е.С., Запольського С.В., Іванського А.Й., Каменської Н.П., Касьяненко Л.М., Криницького І.Є., Кучерова І.І., Кучерявенка М.П., Лукашева О.А., Міронової С.М., Музики-Стефанчук О.А., Нечай А.А., Орлюк О.П., Пацурківського П.С., Пепеляєва С.Г., Петрової Г.М., Пришви Н.Ю., Савченко Л.А., Шаукєнова А.Т., Щербанюк О.В., Щьокіна Д.М. та ін.

У процесі дослідження використано розробки представників науки теорії права, у тому числі Алексєєва С.С., Бочарова Д.О., Богачової О.В., Бобровнік С.В., Ведєрнікова Ю.А., Зайчука О.В., Керімова Д.А., Ковальського В.С., Мальцева Г.В., Марченка М.М., Оніщенко Н.М., Погребняка С.П., Петришина О.В., Сурілова О.В., Цвіка М.В.

Враховуючи роль адміністративного судочинства у процесі розв’язання податкових спорів, у роботі використано роботи відомих учених та практиків: Авер’янова В.Б., Битяка Ю.П., Демського Е.Ф., Кузьменко О.В., Коломоєць Т.О., Колпакова В. К., Комзюка А.Т., Коліушка І.Б., Куйбіди Р.О., Пасенюка О.М., Рябченко О.П., Селіванова А.О., Стефанюка В.С.

Значну увагу приділено працям іноземних фахівців щодо розв’язання конфліктів, що виникають у сфері оподаткування, та використання позасудового й судового порядку розгляду податкових спорів, зокрема, Bakera P., Dietera Birka, Dworkina R. A., Davida Laro, Hugha J. Aulta and Briana J. Arnolda, Thuronyi Victora.

Окремі аспекти правової природи та особливості порядку розв’язання податкових спорів як з позицій фінансового, так і адміністративного права розкривалися на рівні дисертаційних досліджень вітчизняних науковців, а саме Греци Я.В., Каменської Н.П., Кіценка В.С., Свириденко В.М., Тильчика В.В., Трофімової Л.В., Шевцової Н.В., а також деяких іноземних дослідників (Митронової С.М., Іванова М.А., Гончаренка І.А., Єгорова О.Є.). Водночас аналіз дисертаційних досліджень свідчить про відсутність на рівні національних розробок розбудови конструкції саме інституційного механізму розв’язання податкових спорів. У зв’язку з цим необхідність наукового дослідження у даному напрямі не викликає сумнівів із позицій його актуальності.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження випливає з Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2011 – 2015 рр., затверджених Загальними зборами Національної академії правових наук України 24.09.2010 р. та відповідає за напрямом розв’язуваних проблем завданням, визначеним Стратегією реформ – 2020, заявленою Президентом України у 2014 році. Дослідження є частиною науково-дослідної теми Київського міжнародного університету «Україна в умовах європейської інтеграції і глобалізації світу» (державний реєстраційний номер 0108U008609).

Тема дисертації затверджена Вченою радою Київського міжнародного університету 25 вересня 2009 року (протокол № 2), була розглянута координаційним бюро відповідного відділення Національної академії правових наук України й отримала позитивний відгук щодо актуальності, коректності формулювання і доцільності дослідження у вигляді дисертації за спеціальністю 12.00.07.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає у тому, щоб на основі досягнень юридичної науки, узагальнення правозастосовної діяльності та судової практики дослідити й надати науково-теоретичне обґрунтування інституційному механізму розв’язання податкових спорів у його фінансово-правових аспектах, розкрити особливості правового регулювання досудового та судового порядку розв’язання податкових спорів в Україні, а також виробити рекомендації щодо удосконалення чинного законодавства України.

Окреслена мета дослідження зумовила постановку та розв’язання таких завдань:

* визначити податковий спір як фінансово-правову категорію та розкрити методологічні засади реалізації податкового законодавства у процесі розгляду податкових спорів;
* розробити поняття та розкрити основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів;
* розкрити теоретичні підходи щодо механізму розв’язання податкових спорів у цілому та визначити організаційно-правове забезпечення механізму розв’язання податкових спорів у досудовому порядку в Україні;
* розглянути особливості реалізації досудового порядку розв’язання податкових спорів;
* вивчити зарубіжний досвід застосування апеляційних та альтернативних способів досудового порядку розв’язання податкових спорів;
* визначити вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні й розкрити судову процедуру розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства;
* вивчити зарубіжний досвід судового розв’язання податкових спорів та практику ЄСПЛ;
* розробити шляхи удосконалення правового регулювання сфери оподаткування та порядку здійснення адміністративного судочинства із метою мінімізації податкових конфліктів та зменшення податкових спорів.

*Об'єктом дослідження*виступають суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у процесі реалізації інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні.

*Предмет дослідження* становлять фінансово-правові аспекти інституційного механізму розв’язання податкових спорів.

**Методи дослідження**. Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що дозволяють здійснити комплексний аналіз фінансово-правових аспектів інституційного механізму розв’язання податкових спорів. Загальнонауковий діалектичний метод пізнання виступає основним у цій системі і дозволяє вирішувати наукові завдання, що визначаються в дисертації, в єдності їх соціального змісту і юридичної форми.

За допомогою системно-функціонального методу податковий спір досліджено як фінансово-правову категорію, розроблено поняття та розкрито основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів (п.п. 1.1, 1.2), вивчено вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні (п. 3.1). Формально-юридичний метод дозволив тлумачити правові норми, які регулюють особливості реалізації досудового та судового порядків розв’язання податкових спорів (п.п. 2.2., 3.2.), обґрунтувати висновки й пропозиції та визначити шляхи удосконалення чинного податкового законодавства України.

Застосування історико-правового та порівняльно-правового методів дозволило проаналізувати національне та іноземне законодавство, що регулює використання досудових та судових процедур розв’язання податкових спорів (п.п. 2.1, 2.3, 3.3). За допомогою логіко-семантичного методу та методу сходження від абстрактного до конкретного поглиблено понятійний апарат, що застосовується у процесі втілення інституційного механізму розв’язання податкових спорів (п.п. 1.3, 2.2, 3.2).

*Емпіричною базою* дослідження виступила діяльність податкових органів (до 2013 року – ДПС України, із 2013 році – Міністерства доходів і зборів України, із 2014 року – Державної фіскальної служби України) за період 2010–2014 рр., Вищого адміністративного суду України за період 2008–2014 рр., Верховного Суду України, Європейського суду з прав людини.

*Нормативно-правову основу* дослідження склали акти конституційного, фінансового, податкового законодавства України та іноземних держав, директиви та регламенти ЄС, міжнародні стандарти, практика ЄСПЛ із напряму дослідження. Застосування порівняльно-правового аналізу дозволить розглянути питання визначення сутності та процедур позасудового та судового розв’язання податкових спорів, у тому числі із застосування альтернативних методів позасудового розгляду, у державах-членах ЄС, зокрема Сполученому Королівстві Великої Британії та Ірландії, Федеративній Республіці Німеччина, Французькій Республіці, Королівстві Бельгія, Королівстві Нідерланди, Республіці Польща; у Сполучених Штатах Америки та Канаді; у державах-членах СНД, зокрема Республіці Білорусь, Республіці Казахстан тощо.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній фінансово-правовій доктрині комплексним і системним дослідженням інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні, спрямованим на пошук оптимальних шляхів удосконалення національного податкового законодавства й підвищення ефективності правозастосування у цій сфері. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд положень, висновків і пропозицій, нових у концептуальному аспекті і важливих для юридичної практики, а саме:

*вперше*:

* запропоновано розглядати інституційний механізм розв’язання податкових спорів як взаємопов’язану та взаємообумовлену діяльність системи органів публічної влади та інших компетентних осіб та органів, а також платників податків, у процесі здійснення якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв’язання податкового спору на всіх етапах його розгляду;
* запропоновано основними складовими інституційного механізму розв’язання податкових спорів разом із суб’єктами оподаткування розглядати: 1) органи публічної влади, наділені відповідною компетенцією (податкові (фіскальні) органи), що є суб’єктами спірних податкових правовідносин, або вищестоящі органи, що залучаються до податкових апеляційних процедур у досудовому порядку; 2) адміністративні суди, наділені компетенцією розглядати адміністративні справи, предметом яких виступають податкові спори; 3) особи або органи, наділені компетенцією реалізовувати альтернативні способи досудового розв’язання податкових спорів;
* доведено, що структурними елементами механізму розв’язання податкових спорів в їх процедурно-процесуальній основі виступають матеріальні та/або процесуальні податкові норми, які є підставою для виникнення податкового спору; процесуальні податкові та адміністративні норми, що регулюють порядок розв’язання податкових спорів; юридичні факти, що обумовлюють виникнення та розв’язання податкових спорів; податково-процесуальні та адміністративно-процесуальні відносини, в межах яких здійснюється розв’язання податкових спорів. Зазначене свідчить про комплексний характер правовідносин, що виникають у процесі розв’язання податкових спорів;
* доведено, що до організаційної структури механізму розв’язання податкових спорів у порядку досудового розгляду відносять діяльність уповноважених податкових (фіскальних) органів, наділених відповідною компетенцією. Організаційне забезпечення досудового розгляду податкових спорів становить процесуальна діяльність контролюючих органів, яка характеризується певними якостями, що дозволяють виокремити її з-поміж інших видів юридичної діяльності;
* наведено аргументи щодо необхідності включити альтернативні способи досудового розв’язання спорів, до яких можна віднести процедури примирення, медіаційні процедури, податковий арбітраж, горизонтальний моніторинг (певною мірою), до інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів, що може використовуватися в Україні. У зв’язку із цим запропоновано прийняти в Україні закон про медіацію, а також доповнити ПК України положеннями, які б легалізували можливість застосування альтернативних процедур позасудового розгляду податкових спорів;

*дістали подальшого розвитку:*

* теоретичні положення щодо розгляду механізму розв’язання податкових спорів, у тому числі в його інституційному розрізі, як складової механізму правового регулювання в цілому;
* теоретичні підходи щодо конструкції «податковий компроміс» та перспективи його законодавчого регулювання;
* поняття податкового оскарження (податкові апеляції), що використовують у процесі правозастосування та характерне для різних правових систем та національних законодавств; право на оскарження є загальноприйнятим правом, яким наділяються учасники податкових відносин незалежно від правової системи, прийнятої у тій чи іншій країні;
* теоретичні підходи щодо втілення у процесі досудового порядку розгляду податкових спорів базових принципів, характерних податковому процесу, оскільки їх втілення сприятиме як якісному правозастосуванню, так і всебічній охороні учасників податкових правовідносин у цілому та податкових конфліктів зокрема;
* положення щодо доцільності використання в Україні практики обов’язкового досудового оскарження усіх правових актів індивідуальної дії податкового органу, дій або бездіяльності його посадових осіб, що існує в світі та дозволяє істотно розвантажити суди, прискорити розв’язання податкових спорів, підвищити ефективність податкового адміністрування, мінімізувати витрати платників податків на врегулювання податкових конфліктів;
* аргументи щодо віднесення податкових спорів до публічно-правових, що є підсудними адміністративним судам;
* критерії використання практики Європейського суду з прав людини, що має сприяти підвищенню рівня правосуддя в Україні, його справлянню відповідно до принципу верховенства права; підвищенню якості правозастосування з боку публічних органів, що залучаються до процесу контролю за справлянням податків та застосуванням відповідальності до платників податків – порушників податкового законодавства;

*удосконалено:*

* підходи, що доводять доцільність використання наукової методології застосування податкового законодавства у процесі розв’язання податкових спорів. Таке використання на практиці може значною мірою сприяти подоланню складнощів, що породжуються податковими конфліктами, та визначити шляхи вирішення цієї проблеми, довести необхідність пошуку додаткових резервів у реалізації податкового законодавства шляхом уточнення предмета правового регулювання у податковій сфері (зокрема, елементів окремих податків, механізму їх справляння);
* питання ефективності податкового законодавства, що потрібно розглядати як одну із вихідних віх розбудови якісної системи правозастосування; підвищення ефективності податкового законодавства має здійснюватися із дотриманням планування, правового моніторингу, вимог щодо нормативно-правових актів, прогнозу розвитку податкового законодавства;
* теоретичні підходи щодо застосування принципу офіційного з’ясування всіх обставин у справі щодо розв’язання податкового спору. Реалізація цього принципу при розгляді податкових спорів у порядку адміністративного судочинства є відбиттям принципу верховенства права;
* визначення особливостей реалізації принципів адміністративного судочинства у процесі судового розв’язання податкових спорів, у тому числі принципів диспозитивності, змагальності сторін тощо.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що положення дисертаційного дослідження, висновки та пропозиції можуть бути використані:

* *у науково-дослідній сфері* – при подальшій розробці теоретичних проблемподаткового права, а також у процесі дослідження правової природи та інституційного механізму податкових спорів, у тому числі із залученням системи адміністративного судочинства (акт впровадження Київського міжнародного університету від 05.11.2013 р. № 589);
* *у сфері правотворчості* – для вдосконалення чинного податкового та адміністративного законодавства із метою усунення факторів для виникнення податкових конфліктів, а отже – і скорочення податкових спорів;
* *у навчальному процесі* – при підготовці відповідних розділів підручників, навчальних посібників із дисципліни «Податкове право», «Адміністративне право», «Адміністративний процес» та викладанні зазначених курсів (акт впровадження Київського міжнародного університету від 24.12.2013 р. № 048);
* *у правозастосовній діяльності* судових органів у процесі здійснення адміністративного судочинства при розв’язанні спорів, що виникають з податкових правовідносин; під час підготовки окремих інформаційних та оглядових листів Вищого адміністративного суду України (довідка ВАСУ № 2312/01/14-14 від 18.12.2014 р.).

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення й висновки, на яких базується дисертаційне дослідження, а також рекомендації щодо вдосконалення законодавства обговорювалися на кафедрі теорії держави і права, адміністративного і фінансового права Київського міжнародного університету. Окремі результати дослідження були оприлюднені у доповідях на міжнародних науково-практичних конференціях: «Правова держава: напрямки та тенденції її розбудови» (13–14 червня 2014 р., м. Одеса), «Юридичні науки: історія, сучасний стан та перспективи» (12–13 червня 2014 р., м. Київ); «65-річчя загальної декларації прав людини: дотримання прав людини – пріоритет держави та суспільства» (27–28 грудня 2013 р., м. Ужгород); «Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права» (18–19 жовтня 2013 р., м. Львів); «Сучасні проблеми правової системи України» (28 жовтня 2010 р.); «Європейський шлях розвитку України: плани і реалії» (24–25 квітня 2010 р., м. Київ), «Системоутворюючі категорії у фінансовому праві: стан і перспективи трансформації» (15–16 квітня 2010 р., м. Харків); «Україна в євроінтеграційних процесах» (20–21 лютого 2010 р., м. Київ).

**Публікації.** За темою дисертаційного дослідження опубліковано 14 наукових праць, 6 з яких – наукові статті у фахових виданнях з юридичних наук, 5 з них входить до переліку фахових видань, визначених чинним законодавством України, та 1 – в іноземному фаховому виданні, 8 – тези доповідей за матеріалами науково-практичних конференцій.

**Структура дисертації** обумовлена визначеними науковими завданнями та спрямована на досягнення мети дослідження. Дисертаціяскладається зі вступу, трьох розділів, що включають дев’ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 246 сторінок, з яких 206 – основний текст, 29 – список використаних джерел (275 найменувань) та додатків на 8 сторінках.

**Основний зміст роботи**

У **вступі** розкрито сутність і стан досліджуваної проблеми; обґрунтовано актуальність обраної теми; визначено мету і завдання дослідження, його об’єкт предмет і методи дослідження, сформульовано наукову новизну і практичне значення одержаних результатів; наведено дані про апробацію результатів дослідження та публікації; представлено структуру дисертації.

**Розділ 1 «Інституційний механізм розв’язання податкових спорів: теоретико-правові підходи»** складається із трьох підрозділів, в яких податковий спір розглянуто через призму фінансово-правового регулювання, проаналізовано методологічні засади реалізації податкового законодавства у процесі розгляду податкових спорів і розкрито поняття та основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів.

У *підрозділі 1.1 «Податковий спір як фінансово-правова категорія»* проаналізовано положення теорії фінансового права України та іноземних країн, підходи адміністративно-правової науки до розуміння поняття «податковий спір».Доведено, щовіднесення податкових спорів до публічно-правових, які є підсудними адміністративним судам, має своєю підставою як чинне законодавство, так і теоретичне підґрунтя, що у цілому дозволило законодавцю чітко й одностайно визначитися із юрисдикцією стосовно даної категорії справ. Обґрунтовано, що податкові спори є невід’ємною складовою податкових правовідносин, які виникають із самої природи та механізмів оподаткування, коли платник податків не має права на свій розсуд розпоряджатися частиною майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню до бюджету чи позабюджетного цільового фонду. У цьому обов’язку втілений публічний інтерес усіх членів суспільства. Поняття податкового спору досліджено через призму фінансово-правового регулювання та публічних інтересів. Надано доводи щодо розмежування понять «податковий конфлікт» та «податковий спір». Підкреслено, що спроможність швидко, якісно та на законних засадах розв’язувати податкові спори визначає якість функціонування податкової системи та застосування податкового законодавства суб’єктами податкових відносин.

У *підрозділі 1.2 «Методологічні засади реалізації податкового законодавства у процесі розгляду податкових спорів»* визначено провідну роль методології у становленні та розбудові податкового законодавства в Україні. Підкреслено, що методологічні підходи до законодавства свідчать про те, що грамотне застосування норм права не може відбуватися без якісного правотворчого процесу, який має бути однаково чітким як на державному, так і на місцевому рівні. ПК України проаналізовано з використанням теоретико-методологічних підходів, що висуваються до нормативно-правових актів. Визначено, що у ПК України закладено підхід, який дозволяє надавати точну інтерпретацію термінів відповідно до цілей, закладених кодексом, в одній статті. Це можна розглядати як позитивну якість, реалізовану на рівні єдиного кодифікованого акта, що регулює сферу податкових відносин. У роботі проаналізовано проблеми методологічного характеру, характерні чинному податковому законодавству.

Розглянуто вихідні засади, на яких має розбудовуватися податкове законодавство, щоб бути ефективним. Обґрунтовано думку, що розвиток податкового законодавства потрібно здійснювати на основі ціннісно-світоглядного, гносеологічно-цивілізаційного та інструментального підходів, які можна використовувати як окремо, так і в комплексі. Держава повинна закріпити у податковому законодавстві не лише фіскальні орієнтири, але й морально-етичні норми, які дозволяють оцінювати таке законодавство як справедливе. Доведено, що основою нормотворчого процесу, що повинна забезпечувати удосконалення податкового законодавства, має значною мірою виступати планування. Необхідно забезпечити баланс між підходами щодо ефективності та стабільності податкового законодавства, його доступності, їх гармонійно поєднати відповідно до потреб держави та суспільного розвитку.

*Підрозділ 1.3 «Поняття та основні елементи інституційного механізму розгляду податкових спорів»* присвячено аналізу підходів щодо визначення поняття податкового спору із метою вироблення поняття інституційного механізму розв’язання податкових спорів. Зауважено, щоусунення недоліків розв’язання податкових спорів не можна вважати головним заходом впливу держави на податкову систему, але воно має суттєве значення для якісного розвитку цієї системи у цілому, на удосконалення правозастосування з боку як платників податків, так і податкових органів. Разом із тим проведений аналіз досліджень практики розв’язання податкових спорів у країнах континентальної та англосаксонської систем права (зокрема, США, Великобританії, Франції) доводить подібність підходів у концептуальному аспекті. Податкові спори розв’язуються або в адміністративному, або у судовому порядку. Саме ці порядки та процедури й становлять основу інституційного механізму вирішення податкових спорів.

Механізм розв’язання податкових спорів треба розглядати як складову механізму правового регулювання в цілому. Для нього, з одного боку, характерними будуть ознаки, зміст і властивості, що має механізм правового регулювання в цілому, а з іншого – матиме свої особливості, викликані специфікою податкової діяльності та податкових правовідносин. Водночас критикується позиція щодо обмеження механізму вирішення податкових спорів винятково процесуальними нормами права, а отже – і процесуально-правовими відносинами. Якщо вивчати механізм розв’язання податкових спорів із позицій його інституційного змісту, то потрібно виходити із того, що такий спір має розглядатися через призму правових засобів, за допомогою яких він розв’язується, та систему органів (інституцій), чиї зусилля мають застосовуватися для його вирішення. Зазначені підходи дозволяють сформулювати поняття інституційного механізму розв’язання податкових спорів, визначити та розкрити його основні елементи.

**Розділ 2 «Особливості реалізації інституційного механізму розв’язання податкових спорів у процесі застосування досудового порядку»** складається із трьох підрозділів, в яких визначено особливості організаційно-правового забезпечення механізму розв’язання податкових спорів у досудовому порядку в Україні, проаналізовано особливості реалізації такого порядку й розглянуто зарубіжний досвід використання апеляційних та альтернативних способів досудового розв’язання податкових спорів.

*У підрозділі 2.1 «Організаційно-правове забезпечення механізму розв’язання податкових спорів у досудовому порядку в Україні»* підкреслено, що в Україні досудовий порядок розв’язання податкових спорів закріплений чинним податковим законодавством. Він передбачає участь як основного інституційного елементу механізму розв’язання податкових спорів контролюючих органів у сфері оподаткування. Розкрито особливості механізму досудового розв’язання податкових спорів. Якісною характеристикою визначено наявність спеціальної компетенції у суб’єктів, що беруть участь у процесі позасудового розгляду податкових спорів. Такими суб’єктами від імені держави виступають контролюючі органи, зобов’язані реалізовувати охоронну функцію права – в її широкому розумінні, а не лише як охоронну функцію податкового права.

Доведено, що для позасудового порядку розгляду податкових спорів характерною є наявність різних учасників процесуальних відносин. Зокрема, суб’єктів, між якими виник податковий спір, та опосередкованих учасників, серед яких (як і в судовому розгляді) можна виокремити свідків, експертів тощо. Процесуальні права та обов’язки учасників податкового спору, тобто платників податків і контролюючих органів, обумовлюють наявність специфічної процедури доведення, яка передує винесенню кінцевого рішення щодо наявного податкового спору. Розглянуто спеціальні гарантії для платників податків, наявність яких сприяє дотриманню балансу інтересів учасників податкових відносин.

Проведений порівняльно-правовий аналіз податкового законодавства ряду іноземних країні (Канади, США, Німеччини, Бельгії, Польщі тощо) доводить, що можливість обов’язкового досудового оскарження застосовують у світі, що свідчить про доцільність такого запровадження. Право на оскарження є загальноприйнятим правом, яким наділяються учасники податкових відносин незалежно від правової системи, прийнятої у тій чи іншій країні. А саме поняття податкового оскарження, «податкової апеляції» у різних країнах у цілому тотожне і означає оскарження платником податків рішення податкового органу, прийнятого за результатами перевірки на підставі застосування податкового законодавства.

*Підрозділ 2.2 «Особливості реалізації досудового порядку розв’язання податкових спорів»* присвячено розкриттю досудового оскарження неправомірних актів контролюючих органів, дії або бездіяльності їх посадових осіб в адміністративному порядку. Проаналізовано чинне податкове законодавство, визначено його колізії та прогалини. Підкреслено, що багато процедурних питань дотепер не врегульовано, оскільки у ПК України містяться базові положення, а відомчий нормативно-правовий акт, який урегульовував порядок адміністративного оскарження, на сьогодні скасований і не прийнято нового. Проведене дослідження доводить суттєву роль процедур оскарження та важливість закріплення порядку адміністративного оскарження на рівні закону, а не підзаконного акту.

Проаналізовано суть і значення основних етапів адміністративного оскарження, у тому числі подання первинної скарги, подання повторної скарги, закінчення процедури адміністративного оскарження, а також процедури оскарження постанов у справі про адміністративне правопорушення. Зазначені процедури виступають складовою інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів.

*У підрозділі 2.3 «Апеляційні та альтернативні способи досудового порядку розв’язання податкових спорів: зарубіжний досвід»* проаналізовано законодавство іноземних країн у частині здійснення апеляційних процедур досудового розгляду податкових спорів, а також використання альтернативних способів досудового розв’язання податкових спорів. Зазначено, що досвід зарубіжних країн та показники розгляду скарг свідчать про те, що застосування обов’язкового досудового врегулювання податкових спорів надає можливості реалізувати основні цілі – саме забезпечити самоконтроль податкових органів та зменшити навантаження на суди. Проаналізовано законодавство ФРН у сфері медіації, визначено роль Директиви 2008/52/ЄС від 21 травня 2008 р. щодо певних аспектів медіації. Оцінено перспективи використання процедур медіації та примирних процедур у Німеччині та Нідерландах. Визначено процесуальні засади організації розгляду скарг Службою внутрішніх доходів (ІRS) США, розкрито сутність процедур медіації, вимоги до медіаторів, права платників податків у процесі використання альтернативних способів досудового розв’язання податкових спорів. Підкреслено, що медіаційні процедури відрізняються строками їх проведення та вартістю. Особливості використання цих процедур розглянуто і на прикладі Бельгії, що має свою специфіку, пов’язану з рекомендаційним характером Служби податкової медіації. Окрему увагу приділено горизонтальному моніторингу (ADR), основна мета якого полягає у налагодженні у платника податків такого рівня внутрішнього контролю, який би дозволяв дотримуватися законодавства про податки і збори. ADR застосовують у багатьох розвинених країнах, у тому числі у США, Великобританії, Австрії, Австралії, Канаді, Франції, Німеччині, Словенії тощо. Проаналізовано досвід як європейських країн, так і України, в якій горизонтальний моніторинг почали застосовувати щодо великих платників податків для удосконалення їх обслуговування.

Доведено доцільність включити альтернативні способи, до яких відносять примирні процедури, медіаційні процедури, податковий арбітраж, горизонтальний моніторинг (певною мірою), до інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів, що може використовуватися в Україні. У зв’язку із цим запропоновано прийняти закон про медіацію та внести конкретні зміни та доповнення до Податкового кодексу України.

**Розділ 3 «Інституційний механізм розв’язання податкових спорів у судовому порядку»** складається із трьох підрозділів, в яких проаналізовано вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні, розглянуто відповідну судову процедуру розгляду податкових спорів та вивчено зарубіжний досвід судового розв’язання податкових спорів, практику ЄСПЛ та шляхи удосконалення адміністративного судочинства в Україніу процесі розв’язання податкових спорів.

У *підрозділі 3.1 «Вплив адміністративного судочинства на розв’язання податкових спорів в Україні»* розглянуто підходи адміністративно-процесуальної теорії до розв’язання податкових спорів. Вивчення досвіду діяльності судових органів у процесі розв’язання податкових спорів дозволило визначити різні підходи, прийняті у світі щодо організації розгляду податкових спорів, використання різних юрисдикцій та компетенцію судів, фактори впливу на них традицій тощо. Водночас об’єднує ці підходи право платників податків оскаржувати рішення, дії чи бездіяльність податкових органів у судовому порядку. Доведено, що завдання із забезпечення єдиного підходу до застосування податкового законодавства потрібно розглядати як системну роботу як з боку контролюючих органів, відповідальних за проведення податкової та митної політики, у вигляді роз’яснювальної, консультаційної роботи, так і з боку судових органів, насамперед адміністративних судів. Доведено доцільність подальшої розробки єдиних підходів на рівні узагальнень судової практики, в інформаційних листах, постановах пленуму ВАСУ тощо.

Зазначено, що на якість правового забезпечення порядку розв’язання податкових спорів впливають не лише якість нормативно-правого регулювання, але й принципи, закріплені у різних галузях права. Особливість розв’язання податкових спорів полягає у тому, що лише поєднання цих принципів, їх комплексна взаємодія дозволяють досягати цілей, поставлених перед державою, в якій пріоритет віддано верховенству праву. Проаналізовано принципи адміністративного судочинства у процесі розв’язання податкових спорів, розкривається їх суть та особливості реалізації.

*Підрозділ 3.2 «Судова процедура розгляду податкових спорів у порядку адміністративного судочинства*» присвячено розкриттю сутності, етапів та елементного складу судової процедури розгляду податкових спорів. Їх розв’язання розглянуто як з позицій регулювання Кодексом адміністративного судочинства України, так і з позицій правових позицій та узагальнень ВАСУ. Доведено, що правова особливість окремих категорій публічно-правових спорів, які підпадають під юрисдикцію адміністративних судів, обумовлює особливості процесуальних дій адміністративних судів щодо їх розгляду та розв’язання. Підкреслюється, що провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів є спеціальним видом скороченого провадження, в якому суд не вирішує публічно-правовий спір, а здійснює контроль за рішеннями чи діями органу доходів і зборів, які впливають або можуть вплинути на права та інтереси платника податків.

Проаналізовано процедури, що становлять суть адміністративного судочинства, у тому числі у процесі звернення до місцевих судів, а також апеляційного та касаційного оскарження. Досліджується зв'язок між правовими позиціями ВАСУ та практикою ЄСПЛ у частині розгляду спорів, що виникають із податкових відносин.

*У підрозділі 3.3 «Зарубіжний досвід судового розв’язання податкових спорів, практика ЄСПЛ та шляхи удосконалення адміністративного судочинства в Україні**у процесі розв’язання податкових спорів»* здійснено комплексний аналіз впливу як практики ЄСПЛ у сфері розв’язання податкових спорів (із класифікацією справ), так і зарубіжного судочинства у процесі розв’язання податкових спорів. Вивчено досвід США, Німеччини, Великобританії, Франції у частині судового розгляду податкових спорів. Наведений досвід організації розгляду податкових спорів у судах провідних країн світу є корисним із позицій використання позитивних факторів у процесі удосконалення національного законодавства.

Доводиться, що завдання із забезпечення єдиного підходу до застосування податкового законодавства слід розглядати як системну роботу контролюючих органів, відповідальних за проведення податкової та митної політики, у вигляді роз’яснювальної, консультаційної роботи, та судових органів, у першу чергу – адміністративних судів.

Підкреслюється необхідність активного використання практики ЄСПЛ при розгляді адміністративних справ, предметом яких виступають податкові спори. Це має впливати на підвищення рівня правосуддя в Україні, його справляння у відповідності до принципу верховенства права. Використання практики ЄСПЛ також має сприяти підвищенню якості правозастосування з боку публічних органів, що залучаються до процесу контролю за справлянням податків та застосуванням відповідальності до платників податків – порушників податкового законодавства. Вивчення практики ЄСПЛ має також впливати на удосконалення нормативного масиву, що регулює сферу податкових відносин.

**ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено комплексне теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає у комплексному аналізі фінансово-правових аспектів інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні, сформульовано ряд наукових та практичних висновків, спрямованих на удосконалення нормотворчої, правозастосовної та судової практики, зокрема:

1. У цілому наукова проблема ефективної реалізації податкового законодавства в Україні у сучасних умовах полягає у тому, що створення якісного нормативного забезпечення реформування податкової системи держави об’єктивно відбувається в умовах реформування політичної системи та виходу з економічної кризи. Проблемою методологічного характеру, притаманною податковому законодавству, є невідповідність термінологічного апарату, що використовується у податковому законодавстві та інших галузевих законодавствах. Зазначені фактори породжують податкові конфлікти.

2. Ефективність податкового законодавства потрібно розглядати як одну із вихідних віх розбудови якісної системи правозастосування. Застосування інструментального підходу дозволяє акцентувати увагу на ефективності податкового законодавства як засобу регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері оподаткування, застосовності у конкретних історико-політичних умовах, спрямованості норм права на перспективу. Підвищення ефективності податкового законодавства має досягатися із дотриманням планування, правового моніторингу, а також вимог щодо нормативно-правових актів, прогнозу розвитку податкового законодавства тощо.

3. Інституційний механізм розв’язання податкових спорів доцільно розглядати як взаємопов'язану та взаємообумовлену діяльність системи органів публічної влади й інших компетентних осіб та органів, а також платників податків, у процесі здійснення якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв’язання податкового спору на всіх етапах його розгляду. Механізм розв’язання податкових спорів, у тому числі в його інституційному розрізі, має розглядатися як складова механізму правового регулювання в цілому. Необхідність виділення інституційного механізму розв’язання податкових спорів як складової механізму податково-правового регулювання пов’язана з необхідністю розбудови податково-правової теорії.

4. Основними складовими інституційного механізму розв’язання податкових спорів разом із суб’єктами оподаткування визначено такі: 1) органи публічної влади, наділені відповідною компетенцією (податкові, фіскальні органи), що є суб’єктами спірних податкових правовідносин, або вищестоящі органи, що залучаються до податкових апеляційних процедур у досудовому порядку; 2) адміністративні суди, наділені компетенцією розглядати адміністративні справи, предметом яких виступають податкові спори; 3) особи або органи, наділені компетенцією реалізовувати альтернативні способи досудового розв’язання податкових спорів.

5. Структурними елементами механізму розв’язання податкових спорів в їх процедурно-процесуальній основі виступають матеріальні та/або процесуальні податкові норми, що є підставою для виникнення податкового спору; процесуальні податкові та адміністративні норми, що регулюють порядок розв’язання податкових спорів; юридичні факти, що зумовлюють виникнення та розв’язання податкових спорів; податково-процесуальні та адміністративно-процесуальні відносини, в межах яких здійснюється розв’язання податкових спорів. Зазначене свідчить про комплексний характер правовідносин, що виникають у процесі розв’язання податкових спорів.

6. Усі процедури податкової апеляції, до яких входить подання і розгляд первинної скарги, подання і розгляд повторної скарги, закінчення процедури адміністративного оскарження, а також процедура оскарження постанов у справі про адміністративне правопорушення, виступають складовою інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів. До організаційної структури механізму розв’язання податкових спорів у порядку досудового розгляду відноситься діяльність уповноважених податкових (фіскальних) органів, наділених відповідною компетенцією. В Україні передбачена дворівнева система подання та розгляду податкових апеляцій у досудовому порядку. Організаційне забезпечення досудового розгляду податкових спорів становить процесуальна діяльність контролюючих органів, уповноважених на такий розгляд. Така діяльність випливає із процесуальних відносин, в яких обидві сторони податкового спору зобов’язані дотримуватися встановлених законодавством вимог щодо процедури розв’язання податкових спорів.

7. У процесі здійснення досудового порядку розгляду податкових спорів потрібно дотримуватися базових принципів, характерних податковому процесу, оскільки саме їх втілення сприятиме як якісному правозастосуванню, так і всебічній охороні учасників податкових правовідносин у цілому та податкових конфліктів зокрема. У процесі досудового розгляду податкових спорів має відбуватися втілення таких принципів, як законність, компетентність, гласність, доступність, відповідальність посадових осіб за правильне застосування податкових норм та ведення процесу, ефективність, економічність тощо (за аналогією із фінансово-правовою теорією та із урахуванням специфіки податкового процесу). Відсутність законодавчо закріплених принципів зменшує ефективність використання процедур досудового розв’язання податкових спорів в адміністративному порядку і створює підстави для надання переваг судовим процедурам.

8. Для позасудового порядку розгляду податкових спорів характерною є наявність різних учасників процесуальних відносин, наділених спеціальними компетенціями. Мова йде про суб’єктів, між якими виник податковий спір, та опосередкованих учасників, серед яких (як і в судовому розгляді) можна виокремити свідків, експертів тощо. Процесуальні права та обов’язки учасників податкового спору обумовлюють наявність специфічної процедури доведення, яка передує винесенню кінцевого рішення щодо наявного податкового спору. При цьому посилання на імперативний метод як підставу скасування будь-яких процедур примирення у податкових відносинах не відповідає державній політиці, спрямованій на лібералізацію, впровадження демократичних принципів та відновлення балансу інтересів. Це свідчить про доцільність використання податкового компромісу.

9. Практика обов’язкового досудового оскарження усіх правових актів індивідуальної дії податкового органу, дій або бездіяльності його посадових осіб, що існує в світі, дозволяє істотно розвантажити суди, прискорити розв’язання податкових спорів, підвищити ефективність податкового адміністрування, мінімізувати витрати платників податків на врегулювання податкових конфліктів. Відповідно, зниження конфліктів із платниками податків, скорочення числа податкових спорів має бути одним із важливих напрямів роботи податкових органів України. При цьому світовий досвід доводить, що посилення ролі інституту досудового урегулювання податкових спорів сприяє скороченню навантаження на судову систему. Встановлення послідовності розгляду податкових спорів, спочатку в адміністративному (досудовому) порядку, і лише після проходження врегулювання спору шляхом подання скарги до вищестоящого податкового органу – у судовому порядку, має надавати певну стабільність податковому законодавству.

10. Альтернативні способи досудового розв’язання спорів, до яких можна віднести процедури примирення, медіаційні процедури, податковий арбітраж, горизонтальний моніторинг (певною мірою) мають бути включені до інституційного механізму досудового розв’язання податкових спорів, що може використовуватися в Україні. У зв’язку із цим необхідно прийняти закон про медіацію, а також доповнити ПК України положеннями, які б легалізували можливість застосування альтернативних процедур позасудового розгляду податкових спорів.

11. Податкові спори відносять до публічно-правових спорів, що є підсудними адміністративним судам, на підставі чинного законодавства, а також із урахуванням теоретичного підґрунтя, що у цілому дозволило законодавцю чітко й однозначно визначитися із юрисдикцією стосовно цієї категорії справ. Адже серед підстав виникнення публічно-правого спору можна визначити порушення публічних інтересів, що допускаються у процесі здійснення публічної фінансової діяльності. Позитивним явищем є те, що в Україні нарешті почали визнавати необхідність дотримуватися певного балансу публічних і приватних інтересів в усіх галузях права, у т.ч. й у фінансовому.

12. У процесі розв’язання податкових спорів адміністративні суди мають реалізовувати принципи адміністративного судочинства, визначені КАСУ та правовою теорією. Вони випливають із природи адміністративної юстиції та дозволяють якісно розв’язувати публічно-правові спори. Певні особливості при розв’язанні податкових спорів виникають у зв’язку з реалізацією у процесі адміністративного судочинства принципів змагальності сторін, диспозитивності та офіційного з’ясування всіх обставин у справі. Зокрема, у податкових спорах, де позивачем виступає платник податків, обов’язок щодо доказування буде покладатися на контролюючі органи, чиї протиправні рішення, дії чи бездіяльність оскаржуються. Водночас правова природа податкових відносин, що породжують податкові спори, не може бути підставою для обмеження використання принципів змагальності та диспозитивності у процесі адміністративного судочинства. У такому разі обмеження цих принципів у реалізації прав сторін процесу суперечитиме і положенням КАС України, і принципу верховенства права як конституційному принципу, і завданням адміністративного судочинства в цілому. Однак податкові апеляції і судовий розгляд не можуть ототожнюватися.

13. Застосування принципу офіційного з’ясування всіх обставин у справі щодо розв’язання податкового спору, із урахуванням завдань, що стоять перед адміністративним судочинством у цілому, має виступати надійним інструментом, що забезпечує своєчасний та дієвий захист прав платників податків. Реалізація цього принципу у процесі судового розв’язання податкового спору відповідатиме й реалізації принципу верховенства права.

14. Завдання забезпечення єдиного підходу до застосування податкового законодавства доцільно розглядати як системну роботу як з боку контролюючих органів, відповідальних за проведення податкової політики, у вигляді роз’яснювальної, консультаційної роботи, так і з боку судових органів, насамперед адміністративних судів. Доцільно розробити єдині підходи на рівні узагальнень судової практики в інформаційних листах, постановах пленуму Вищого адміністративного суду України, пленумів Верховного Суду України тощо.

15. Аналіз діяльності адміністративних судів усіх ланок дозволяє стверджувати про активне використання практики ЄСПЛ у процесі розв’язання публічно-правових спорів, у тому числі й тих, що виникають у сфері оподаткування. Значне місце у практиці ЄСПЛ посідають справи, пов’язані із конфліктами у податковій сфері. При цьому наявність конфліктів характерна європейським країнам і «старих демократій», і «молодих демократій», і пострадянським країнам (збільшилася кількість спорів, в яких заявниками є платники податків України, Росії, Білорусі, Казахстану). Використання практики ЄСПЛ має сприяти підвищенню рівня правосуддя в Україні, його справлянню відповідно до принципу верховенства права.

16. Враховуючи досвід адміністративних судів у частині розв’язання податкових спорів, а також наявну ситуацію у системі розвитку правосуддя в Україні, на сьогодні не доцільно створення окремих податкових судів, які б спеціалізувалися на розв’язанні податкових спорів (хоча цей напрям є для України перспективним у майбутньому процесі реформування судової системи). На сучасному етапі потрібно поглибити спеціалізацію суддів адміністративного суду, що залучаються до адміністративних справ, предметом розгляду яких є податкові спори.

Запропоновано внести зміни до статей 14, 17 та 56 Податкового кодексу України з метою удосконалення податкового законодавства у процесі розв’язання податкових спорів.

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:**

1. Конюшко К. К вопросу о финансово-правовой природе налоговых споров и роли административных судов в их рассмотрении в Украине / К. Конюшко // Legea si Viata. – 2014. – № 2/3 (266). – С. 25–29 *(Республіка Молдова: іноземне фахове видання).*
2. Конюшко К. В. Інституційний механізм розгляду податкових спорів: поняття та основні елементи / К. В. Конюшко // Теорія та практика інтелектуальної власності. – 2014. – № 2. – С. 68–74.
3. Конюшко К. В. Податкове законодавство як основа розгляду податкових спорів: питання методології / К. В. Конюшко // Вісник адміністративного судочинства. – 2014. – № 2. – С. 98–106.
4. Конюшко К. В. Якість податкового законодавства та податкові спори: питання взаємозв’язку / К. В. Конюшко // Теорія та практика інтелектуальної власності. – 2014. – № 1. – С. 90–96.
5. Конюшко К. В. Податковий спір як публічно-правовий спір: питання теорії та практики / К. В. Конюшко // Теорія та практика інтелектуальної власності. – 2013. – № 6. – С. 95–101.
6. Конюшко К. В. До питання про застосування податкової застави у судовій практиці / К. В. Конюшко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2010. – № 10 (жовтень). – С. 65–71.
7. Конюшко К. В. Податкові спори та якість нормативно-правового регулювання: питання взаємовпливу : тези доповіді / К. В. Конюшко // Правова держава: напрямки та тенденції її розбудови : матер. міжн. наук.-практ. конференції (13–14 червня 2014 р., м. Одеса). – О. : ЧФП, 2014. – С. 38–40.
8. Конюшко К. В. Ефективність податкового законодавства як фактор впливу на виникнення податкових спорів : тези доповіді / К. В. Конюшко // Юридичні науки: історія, сучасний стан та перспективи : матер. міжн. наук.-практ. конференції (12–13 червня 2014 р., м. Київ). – К. : ГО «ЦПНД», 2014. – С. 34–36.
9. Конюшко К. В. До питання про правову природу податкових спорів: теоретичні аспекти : тези доповіді / К. В. Конюшко // 65-річчя загальної декларації прав людини: дотримання прав людини – пріоритет держави та суспільства : матер. міжн. наук.-практ. конференції (27–28 грудня 2013 р., м. Ужгород); Ужгородський нац. ун-тет; Ін-т держави і права країн Європи. – Херсон : ВД «Гельветика», 2013. – С. 144–146.
10. Конюшко К. В. Щодо віднесення податкового спору до публічно-правових спорів, підсудних адміністративним судам : тези доповіді / К. В. Конюшко // Сучасний стан і перспективи розвитку держави і права : матер. міжн. наук.-практ. конференції (18–19 жовтня 2013 р., м. Львів). – Л. : ЗО «ЦПІ», 2013. – С. 61–63.
11. Конюшко К. В. До питання щодо визначення строків для звернення платників податків і податкових органів з адміністративними позовами (щодо оскарження рішень контролюючих органів про нарахування податкового зобов’язання та про стягнення податкового боргу) / К. В. Конюшко // Сучасні проблеми правової системи України : зб. матер. ІІ міжн. наук.-практ. конференції (28 жовтня 2010 р.) / КУП НАНУ. – К. : Вид-во Європейського ун-ту, 2010. – С. 171–173.
12. Конюшко К. В. Проблемні питання судового оскарження податкових роз’яснень, наданих органами державної податкової служби : тези доповіді / К. В. Конюшко // Молодий будівничий України № 27 : тези доповідей XV міжн. молод. наук.-практ. конференції «Європейський шлях розвитку України: плани і реалії» (24–25 квітня 2010 р., м. Київ). – К. : КиМУ, 2010. – Т. 1. – С. 198–200.
13. Конюшко К. В. Проблемні питання визначення розміру податкової застави в судовій практиці / К. В. Конюшко // Системоутворюючі категорії у фінансовому праві: стан і перспективи трансформації : матер. міжн. наук.-практ. конференції (15–16 квітня 2010 р., м. Харків) // Проблеми законності : акад. зб. наук. пр. – Х. : НЮАУ, 2010. – Вип. 111. – С. 199–201.
14. Конюшко К. В. Питання підвідомчості спорів за позовами податкових органів про застосування санкцій, пов’язаних із забороною організацій і проведення азартних ігор на території України / К. В. Конюшко // // Молодий будівничий України № 18 : тези доповідей XV міжн. наук.-практ. конференції «Україна в євро інтеграційних процесах» (20–21 лютого 2010 р., м. Київ) / Київський міжнародний університет. – К. : КиМУ, 2009. – Т. 1. – С. 168–169.

**АНОТАЦІЯ**

**Конюшко К.В. Інституційний механізм розв’язання податкових спорів (фінансово-правові аспекти). – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2015.

Дисертація присвячена комплексному і системному дослідженню інституційного механізму розв’язання податкових спорів в Україні, спрямованому на пошук оптимальних шляхів удосконалення національного податкового законодавства й підвищення ефективності правозастосування у цій сфері. У роботі запропоновано поняття інституційного механізму розв’язання податкових спорів як взаємопов’язаної та взаємообумовленої системи органів публічної влади та суб’єктів оподаткування, за участю якої реалізуються визначені законом процедури та засоби, що забезпечують розв’язання податкового спору на всіх етапах його розгляду. Розглянуто організаційну структуру та визначено основні елементи механізму.

Значну увагу у роботі приділено аналізу досудового та судового порядку розв’язання податкових спорів, проблемам у правозастосуванні податкового законодавства та розгляді податкових конфліктів, впливу судової практики тощо. Ґрунтовний аналіз іноземного досвіду здійснення апеляційних процедур, використання альтернативних способів досудового розв’язання податкових спорів, судових процедур дозволив запропонувати рекомендації, спрямовані на чинне податкове законодавство України та його правозастосування у частині зменшення податкових спорів.

***Ключові слова:*** *адміністративне судочинство, апеляційні процедури, інституційний механізм, медіація, податковий спір.*

**АННОТАЦИЯ**

**Конюшко К.В. Институциональный механизм разрешения налоговых споров (финансово-правовые аспекты). – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук за специальностью 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право – Национальный университет государственной налоговой службы Украины. – Ирпень, 2015.

Диссертация посвящена комплексному и системному исследованию институционального механизма решения налоговых споров в Украине, направленному на поиск оптимальных путей усовершенствования национального налогового законодательства и повышению эффективности правоприменения в этой сфере. В работе предлагается понятие институционального механизма решения налоговых споров как взаимосвязанной и взаимообусловленной деятельности системы органов публичной власти и субъектов налогообложения, в процессе которой реализуются определенные законом процедуры и средства, которые обеспечивают решение налогового спора на всех этапах его рассмотрения.

Раскрывается организационная структура и определяются основные элементы механизма. В качестве составляющих механизма решения налоговых споров в их процедурно-процессуальной основе выделяются материальные и/или процессуальные налоговые нормы, являющиеся основанием для возникновения налогового спора; процессуальные налоговые и административные нормы, регулирующие порядок разрешения налоговых споров; юридические факты, обусловливающие возникновение и решение налоговых споров; налогово-процессуальные и административно-процессуальные отношения, в пределах которых осуществляется рассмотрение налоговых споров.

Значительное внимание в работе уделено анализу досудебного и судебного порядка решения налоговых споров, проблемам правоприменения налогового законодательства и разрешения налоговых конфликтов, влияния судебной практики. Исследуются принципы административного судопроизводства, которые реализуются в процессе рассмотрения налоговых споров административными судами. Обосновывается взаимосвязь указанных принципов с правовой природой административной юстиции. Подчеркивается, что реализация принципов верховенства права, законности, равенства всех участников административного процесса перед законом и судом, состязательности сторон, диспозитивности и официального выяснения всех обстоятельств по делу, гласности и открытости административного процесса, обеспечения апелляционного и кассационного обжалования решений административного суда, кроме случаев установленных КАС Украины, обязательности судебных решений приобретают специфику в процессе рассмотрения административных дел касаемо налоговых споров.

Проведенный анализ иностранного опыта осуществления апелляционных процедур, использования альтернативных способов досудебного решения налоговых споров, судебных процедур позволяет представить рекомендации, направленные на усовершенствование налогового законодательства Украины и его правоприменение в части уменьшения налоговых споров.

***Ключевые слова:*** *административное судопроизводство, апелляционные процедуры, институциональный механизм, медиация, налоговый спор.*

**ANNOTATION**

**Koniushko К.V. Institutional mechanism of tax disputes resolution (financially-legal aspects). – Manuscript.**

This is a dissertation for scientific degree of candidate of legal sciences (PhD) on specialty 12.00.07 - administrative law and process; financial law; informational law. - National University of State Tax Service of Ukraine. – Irpin’, 2015.

The work is devoted to comprehensive and systematic research of the institutional mechanism of tax disputes resolution in Ukraine, aimed at finding optimal ways of improving national tax law and its enforcement. The work proposes the concept of institutional mechanism of tax disputes resolution as interrelated and interdependent systems of public authorities and taxpayers, which are implemented through certain legal procedures and the means for tax disputes resolution at all stages of the proceedings. The work also describes the organizational structure and defines the basic elements of the mechanism.

Special attention is paid to the analysis of the pre-trial and trial stage of tax disputes resolution, tax law enforcement problems and tax conflicts consideration, the impact of court practice etc. Deep analysis of foreign experience in terms of appeal procedures, use of alternative methods of pre-tax disputes resolution, as well as court proceedings allows the author to offer recommendations related to current Ukrainian tax legislation and its enforcement aimed at reduction of tax disputes.

***Keywords:*** *administrative law, appeal proceedings, institutional mechanism, mediation, tax dispute.*

Підписано до друку 08.04.2015 року. Формат 60х84/16

Папір офсетний. Друк офсетний.

Друк.арк. 0,9. Тираж 100 прим.

Зам. № 92

Видруковано в Національному університеті

державної податкової служби України.

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31