

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-1.3>

Ю. О. Костенко, кандидат юридичних наук,
доцент кафедри господарського
та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса

А. М. Дітковський, аспірант кафедри господарського
та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ПІД ЧАС ПРОЦЕДУР ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуто науково-теоретичні підходи щодо визначення поняття захисту прав платників податків з виокремленням відповідних форм захисту: охарактеризовано об'єкти адміністративно-правового захисту в контексті норм Закону України «Про адміністративну процедуру»; звернено увагу на окремі порушення процедурних рішень, дій податкових органів під час здійснення податкових перевірок, які призводять до визнання кінцевого рішення за справою (адміністративного акту) неправомірним. Уточнено, що захист прав платників податків становить собою реалізацію останніми права на захист шляхом застосування вищим податковим органом або судом будь-яких не заборонених законом способів з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права. Право на захист платник податків може реалізувати у двох варіантах: а) поданням скарги до вищого податкового органу; б) поданням позову до суду.

Доведено, що об'єктами адміністративного оскарження є адміністративний акт податкового органу та його процедурне рішення, дії чи бездіяльність. На підставі їх розмежування виділено ключові характеристики адміністративного акту: 1) індивідуальність (стосуються конкретних платників податків з чітким формулюванням юридичних волевиявлень; за їх допомогою розв'язуються індивідуальні справи; чітко визначено адресата); 2) прийняття суб'єктом уповноваженим на здійснення певних владних функцій (органами ДПС України) самостійно в односторонньому порядку; 3) прямий вплив на підконтрольних суб'єктів (платників податків, як зобов'язаної сторони податкових правовідносин), що зумовлено зовнішньою дією адміністративного акту; 4) обов'язковість наслідків прийняття для платників, що пов'язано із набуттям, зміною чи припиненням їх прав та обов'язків.

Ключові слова: захист прав, адміністративне оскарження, судовий захист, податковий спір, рішення суб'єкта владних повноважень, адміністративний акт, адміністративний орган.

Yu. O. Kostenko, A. M. Ditkovskiy. Some issues of protection of the rights of taxpayers during tax control procedures

The article discusses scientific and theoretical approaches to the definition of the concept of protection of taxpayers' rights with the allocation of appropriate forms of protection: the objects of administrative and legal protection are characterized in the context of the provisions of the Law of Ukraine "On Administrative Procedure"; Attention is drawn to certain violations of procedural decisions, actions of tax authorities during tax audits, which lead to the recognition of the final decision in the case (administrative act) as illegal. It has been clarified that the protection of taxpayers' rights is the exercise by the latter of the right to protection through the use by the supreme tax authority or court of any means not prohibited by law in order to stop the violation, restore or recognize the violated or disputed right. A taxpayer can exercise the right to protection in two ways: a) by filing a complaint with a higher tax authority; b) filing a lawsuit in court. A taxpayer has the right to an administrative appeal if he believes that his rights have been violated or may be violated by an administrative act or its execution, or a procedural decision or action, inaction of an administrative body adversely affects his rights, freedoms or legitimate interests.

It is proved that the objects of administrative appeal are the administrative act of the tax authority and its procedural decision, actions or inaction. On the basis of their differentiation, the key characteristics of the administrative act are allocated: 1) individuality (relate to specific taxpayers with a clear formulation of legal wills; with their help individual cases are resolved; the addressee is clearly defined); 2) unilateral acceptance by the entity authorized to exercise certain power functions (bodies of the State Tax Service of Ukraine); 3) direct impact on controlled entities (taxpayers, as an obligated party to tax legal relations), which is due to the external effect of an administrative act; 4) mandatory consequences of acceptance for payers, which is associated with the acquisition, change or termination of their rights and obligations.

Key words: protection of rights, administrative appeal, judicial protection, tax dispute, decision of the subject of power, administrative act, administrative body.

Постановка проблеми. Здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів, платежів є одним із основних завдань Державної податкової служби України (далі – ДПС України) [1]. Посадові особи податкових органів під час здійснення своїх повноважень, досить часто

© Ю. О. Костенко, А. М. Дітковський, 2025

допускають зловживання своїми правами, що призводить до порушень прав та законних інтересів платників податків. Одним із елементів гарантованого державою правозахисного механізму є інститут оскарження неправомірних рішень, дій або бездіяльності суб'єктів владних повноважень в адміністративному та судовому порядку, ефективність якого залежить, зокрема, від стану законодавства щодо такого захисту. На сьогодні вітчизняна правозастосовна практика тільки починає формуватися на базі єдиного підходу до інституту адміністративного оскарження (йдеться про застосування норм Закону України «Про адміністративну процедуру»). У зв'язку з цим представляється доцільним звернення уваги до окремих складових адміністративно-правової форми захисту саме в аспекті контрольних податкових правовідносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню загально-теоретичних основ інституту захисту прав та законних інтересів фізичних та юридичних осіб присвячували свої праці представники як загальної теорії права, так і галузевих наук [2-10]. Проте дискусійність низки положень, й перш за все, актуалізація питань, пов'язаних із здійсненням оскарження рішень, дій та бездіяльності податкових органів в адміністративному порядку зумовлюють подальший інтерес до цього питання.

Метою статті є аналіз сучасного стану правового регулювання інституту захисту прав та законних інтересів платників податків з виділенням об'єктів адміністративного оскарження.

Виклад основного матеріалу. Так, поширеною серед науковців є позиція, що в межах інституту захисту відбувається діяльність, спрямована на відновлення порушених прав і законних інтересів та запобігання правопорушенням шляхом справедливого і своєчасного розгляду відповідної категорії спорів [11]. Низка вчених захист права характеризують як певну сукупність матеріально-правових та процесуальних норм, що забезпечують відновлення порушеного правового статусу та притягнення порушників до юридичної відповідальності [4, с. 291; 5, с. 14].

У деяких наукових роботах поняття «захист» розкривається через категорію «охорона», при цьому, одні вчені вважають, що «захист» є складовою більш об'ємного поняття «охорона права» [11, с. 4; 12, с. 6; 13, с. 15], інші – обґрунтовують їх тотожність [14, с. 58], а треті, навпаки, – розглядають їх як самостійні категорії з наведенням чітких критеріїв розмежування [15, с. 4].

Серед вчених фінансистів також не має єдності щодо визначення поняття захисту прав платників податків. Я. В. Греца розкриває це поняття через обов'язок держави, що впливає з принципу, визначеного в ч. 2 ст. 3 Конституції України [8, с. 95]. Д. Г. Мулявка захист прав і законних інтересів суб'єктів правовідносин у сфері оподаткування пропонує визначити як комплекс закріплених нормативно-правовими актами заходів, що застосовуються до однієї сторони правовідносин у сфері оподаткування для забезпечення прав і законних інтересів іншої сторони даних правовідносин [16, с. 92]. О. М. Федорчук, робить акцент можливість кожного платника податків самостійно здійснювати дії чи звернутись до компетентних державних органів з вимогою здійснення ними дій, що спрямовані на забезпечення недоторканності його прав і законних інтересів, припинення їх порушення і ліквідацію наслідків цих порушень [9, с. 60]. Близький підхід міститься й в дисертаційному дослідженні О.О. Шишова, який доводить, що захист прав платників податків слід розглядати як реалізацію останніми права на захист шляхом застосування уповноваженим органом будь-яких не заборонених законом способів з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права [6, с. 31]. Підтримуючи вченого та практика, слід зазначити, що право на захист платник податків може бути реалізовано у двох варіантах: а) подання скарги до вищого податкового органу, а потім – позову до суду; б) подання позову до суду [17, с. 411]. Тобто, йдеться про застосування відповідної правової (процедурної) форми захисту, що здійснюється тим чи іншим юрисдикційним органом залежно від його природи [7, с. 67; 18, с. 65].

Відповідно до ч. 1 ст. 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України), рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку [19], що є гарантією захисту прав та законних інтересів платників податків з боку держави. Так, в разі якщо 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 наданих повноважень такий платник має право звернутися із скаргою про перегляд цього рішення до контролюючого органу вищого рівня.

На сьогодні серед науковців традиційним є характеристика адміністративної форми оскарження у податковій відносинах як: досудової процедури [20, с. 99-100; 21, с. 19], податкової апеляції [22, с. 167], доюрисдикційної процедури [23, с. 45], інституту адміністративного оскарження [24, с. 195-196], адміністративного узгодження [17, с. 410]. Представляється, що в наведених підходах не має протиріч, і, всі вони характеризують одну й ту саму процедуру, що здійснюється в формі звернення – подання скарги до вищого податкового органу платником податків (уповноваженою особою) на рішення (дії, бездіяльність) контролюючих органів з метою розв'язання податкового конфлікту. При цьому, хотілося б зауважити на декількох моментах. По-перше, адміністративне оскарження рішень податкових органів може бути передумовою подання позову до суду. В цьому випадку платник податків використовує надане право на судовий захист вже після того, як спір не було врегульовано в адміністративному порядку. Однак, законодавець ні в нормах ПК України, ні в Законі України «Про адміністративну процедуру» (далі – ЗАП) не встановив ознаки обов'язковості адміністративного оскарження, що неодноразово піддавалося критиці з боку, як науковців, так і практиків

[25, с. 130; 26, с. 200]. Дійсно, обов'язковість адміністративного оскарження могла би сприяти прискоренню вирішення податкових спорів та розвантаженню роботи органів судової влади. Й, по-друге, хотілося б підтримати вітчизняного законодавця в запровадженні єдиного режиму застосування адміністративних процедур для вирішення будь-яких публічних спорів (адміністративних, митних, податкових, земельних тощо) за участю суб'єкта владних повноважень, в т.ч. процедури адміністративного оскарження. Йдеться про прийняття 17 лютого 2022 року Закону України «Про адміністративну процедуру» й застосування Розділу VI «Адміністративне оскарження», яким встановлено єдиний порядок подання та розгляду адміністративної скарги на рішення адміністративних органів, в т.ч. органів ДПС України [27].

Відповідно до ч. 1 ст. 78 ЗАП платник податків має право на адміністративне оскарження якщо вважає, що адміністративним актом чи його виконанням порушено чи може бути порушено його права, свободи чи законні інтереси, або процедурне рішення чи дія, бездіяльність адміністративного органу негативно впливає на його права, свободи чи законні інтереси. В цьому контексті слід звернути увагу на два моменти: 1) платник податків має вказати на зв'язок оскаржуваного адміністративного акту (процедурного рішення, дії чи бездіяльності) та зумовленого ним порушення його прав та законних інтересів; 2) законодавець виділяє в якості об'єктів адміністративного оскарження адміністративний акт податкового органу та його процедурне рішення, дію чи бездіяльність. Для порівняння, в податковому законодавстві об'єктом адміністративної скарги платника податків закріплено саме рішення податкового органу (ст. 56 ПК України), з чого дотепер залишається незрозумілим, які саме рішення податківців можуть бути оскаржені в адміністративному порядку. Саме тому, підхід закладений в нормах ЗАП представляється більш виваженим.

Розглянемо це питання в контексті рішень, які виносять контролюючі органи під час здійснення заходів податкового контролю. Умовно, виходячи із змісту ст. 62 ПК України щодо закріплення способів податкового контролю, такі рішення можна поділити залежно від сфери контрольних правовідносин на: 1) рішення в сфері облікових податкових процедур; 2) рішення в сфері нарахування та сплати податків і зборів, надання податкової звітності; 3) рішення щодо результатів моніторингу контрольованих операцій; 4) рішення щодо процедур податкових перевірок та притягнення до відповідальності.

Аналіз положень податкового законодавства (ст. 55, 56 ПК України), дозволяє дійти висновку, що під час процедури адміністративного оскарження рішень контролюючого органу у сфері оподаткування може бути оскаржене не тільки податкове повідомлення-рішення, а й будь-яке інше рішення контролюючого органу, зокрема: рішення про взяття на облік в органах ДПС України чи зняття з обліку; рішення про проведення планової чи позапланової податкової перевірки; рішення про списання безнадійного податкового боргу; рішення про застосування податкової застави та арешту майна, рішення щодо зупинення/відмови в наданні бюджетного відшкодування податку на додану вартість та інші. При цьому, норми податкового законодавства, як вже було зазначено вище, не містять узагальненого визначення поняття «рішення контролюючого органу», їх видів чи форм.

Це питання на законодавчому рівні в Україні знайшло свого вирішення тільки з прийняттям ЗАП, норми якого для полегшення розуміння відмінностей між «процедурними діями» «процедурними рішеннями» та «адміністративним актом», містять їх узагальнене визначення. Так, відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 2 ЗАП під адміністративним актом розуміється рішення або юридично значуща дія індивідуального характеру, прийняте (вчинена) адміністративним органом для вирішення конкретної справи та спрямоване (спрямована) на набуття, зміну, припинення чи реалізацію прав та/або обов'язків окремої особи (осіб) [27]. Такий підхід відповідає прийнятій законодавчій практиці при характеристиці правових актів ненормативного характеру. Зокрема, п. 19 ч. 1 ст. 4 КАС України визначено, що індивідуальний акт – акт (рішення) суб'єкта владних повноважень, виданий (прийняте) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, який стосується прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія якого вичерпується його виконанням або має визначений строк [28]. В абз. 4 п. 1 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 23.06.1997 р. № 2-зп у справі № 3/35-313 зазначено, що «...за своєю природою ненормативні правові акти, на відміну від нормативних, встановлюють не загальні правила поведінки, а конкретні приписи, звернені до окремого індивіда чи юридичної особи, застосовуються одноразово й після реалізації вичерпують свою дію» [29]. У п. 5 Рішення Конституційного Суду України від 22.04.2008 р. № 9-рп/2008 в справі № 1-10/2008 вказано, що при визначенні природи «правового акту індивідуальної дії» правова позиція Конституційного Суду України ґрунтується на тому, що «правові акти ненормативного характеру (індивідуальної дії)» стосуються окремих осіб, «розраховані на персональне (індивідуальне) застосування» і після реалізації вичерпують свою дію [30].

В такий спосіб до ключових характеристик адміністративного акту можна віднести наступні: 1) індивідуальність (стосуються конкретних платників податків з чітким формулюванням юридичних волевиявлень; за їх допомогою розв'язуються індивідуальні справи; чітко визначено адресата); 2) прийняття адміністративним органом (наприклад, органами ДПС України), тобто суб'єктом уповноваженим на здійснення певних владних функцій; 3) прийняття адміністративним органом самостійно в односторонньому порядку; 4) прямий вплив на підконтрольних суб'єктів (так-би мовити зобов'язаної сторони податкових правовідносин),

що пов'язано з зовнішньою дією адміністративного акту [31, с. 31]; 5) обов'язковість наслідків прийняття для платників, що пов'язано із набуттям, зміною чи припиненням їх прав та обов'язків.

Окрім рішень до адміністративних актів належать й «юридично значущі дії». Традиційно, у теорії адміністративного права їх характеризують як одну з правових форм діяльності суб'єктів владних повноважень і до таких дій, як приклад, можна віднести реєстрацію фізичних та юридичних осіб в якості платників податків з присвоєнням відповідного податкового номеру тощо. Важливо наголосити, що такі юридично значущі дії мають бути не просто діями процедурного характеру (наприклад, реєстрація заяви податковим органом), а саме бути вчиненими податковим органом для вирішення конкретної справи, тобто здійснювати остаточне врегулювання (вирішення) конкретної справи [31, с. 32]. Від юридично значущих дій, якими вирішується певна адміністративна справа (і які ЗАП відносить до адміністративних актів) треба відрізняти так звані «процедурні рішення» та «процедурні дії». Перші законодавець визначає як рішення адміністративного органу, що приймається під час розгляду справи, але яким справа не вирішується по суті (п. 10 ч. 1 ст. 2 ЗАП), а процедурна дія пов'язується з дією адміністративного органу, що вчиняється під час розгляду справи, але якою справа також не вирішується по суті (п. 9 ч. 1 ст. 2 ЗАП) [27]. Тобто, основною відзнакою наведених термінів є словосполучення: «справа не вирішується по суті». Йдеться про певні процедурні етапи в межах яких податківцями здійснюються певні процедурні дії та приймаються рішення (наприклад, огляд приміщень, проведення контрольно-розрахункових операцій, вимога щодо проведення інвентаризації, направлення письмових запитів, отримування письмових пояснень, залучення експертів та спеціалістів, складення акту податкової перевірки тощо). Проте, законодавцем встановлено загальне правило, що оскаржити процедурні рішення, дії можна лише одночасно з оскарженням остаточного адміністративного акту, як кінцевого рішення податкового органу у справі (йдеться, наприклад, про податкове повідомлення-рішення, податкову вимогу, постанови, прийняті у справах про адміністративні правопорушення тощо). Аналіз судової практики свідчить, що в окремих випадках порушення в прийнятті окремих процесуальних рішень, дій та бездіяльності призводять до визнання судом адміністративного акту протиправним та винесення рішення саме на користь платника податків.

Переважає більшість податкових спорів між платниками податків та контролюючими органами виникає саме з приводу порушень процедури організації та проведення податкових перевірок, оформлення їх результатів. Так, відповідно до п. 86.1 ст. 86 ПК України, якщо в ході податкової перевірки виявляються порушення, то податковий орган складає акт, який представляє собою документ за встановленою формою, що підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати [19]. Акт податкової перевірки, будучи процедурним рішенням в контексті змісту п. 3 ч. 1 ст. 2 ЗАП, не оскаржується, на нього подаються заперечення.

Слід зазначити, що одним із прав платника податків відповідно до пп. 17.1.6 п. 17.1 ст. 17 ПК України є право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому податковим законодавством [19].

Право платника податків на подання письмових заперечень на акт перевірки та/або додаткових документів протягом п'яти робочих днів з дня отримання акту у порядку, встановленому нормами ПК України, та право брати участь у розгляді заперечень (додаткових документів) передбачено п. 86.7 ст. 86 ПК України [19]. Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів, що настають за днем їх отримання (днем завершення перевірки, проведеної у зв'язку з необхідністю з'ясування обставин, що не були досліджені під час перевірки та зазначені у зауваженнях), та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному ст. 58 ПК України. Окрім цього, платник податку (його уповноважена особа та/або представник) має право брати участь у розгляді заперечень, про що такий платник податку зазначає у запереченнях. В цьому випадку контролюючий орган зобов'язаний повідомити платника податків про місце і час проведення такого розгляду (абз. 2 п. 86.7 ст. 86 ПК України) [19]. Відповідне повідомлення надсилається платнику податків протягом двох робочих днів з дня отримання від нього заперечень та/або додаткових документів і пояснень, але не пізніше ніж за чотири робочі дні до дня їх розгляду. Інформація про розгляд контролюючим органом матеріалів перевірки в режимі відеоконференції надсилається платнику податків в електронному вигляді в електронний кабінет.

Безпосередньо рішення про визначення грошових зобов'язань приймається керівником контролюючого органу (або його заступником) з урахуванням результатів розгляду заперечень платника податків (у разі їх наявності). Платник податків або його законний представник може бути присутнім під час прийняття такого рішення (абз. 4 п. 86.7 ст. 86 ПК України) [19]. Реалізація ж такого права пов'язується із зазначенням платником податків у своїх запереченнях про бажання взяти участь у їх розгляді. Проте, на практиці наявні випадки порушення наведеного порядку.

Так, Верховний суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду 01.04.2021 р. розглянувши касаційну скаргу Броварської об'єднаної ДПП ГУДФС у Київській області на постанову Київського

апеляційного адміністративного суду у справі за позовом фізичної особи-підприємця про скасування податкових повідомлень-рішень, вимоги про сплату боргу (недоїмки), постановив залишити без задоволення [32]. За матеріалами справи встановлено наступне.

При проведенні податкової перевірки ФОП податківцями було допущено низку порушень норм ПК України:

1. Наказ про проведення перевірки ФОП отримано лише після початку проведення планової виїзної перевірки, чим було порушено право платника податків на належну підготовку та надання повного обсягу документів для проведення перевірки і, в свою чергу, не дотримано положень п. 77.4 ст. 77 ПК України (вид перевірки, вказаний в наказі (документальна планова виїзна) не відповідав фактичному характеру перевірки, яка була проведена за місцезнаходженням контролюючого органу). Аналіз податкового законодавства щодо порядку проведення податкових перевірок дозволяє дійти висновку, що у посадових осіб контролюючого органу право на проведення податкової перевірки виникає за сукупності двох умов: наявності визначених законом підстав для її проведення (правова підстава) та надіслання/пред'явлення оформлених відповідно до вимог ПК України направлення і наказу на проведення перевірки, а також службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки (формальна підстава). При цьому виїзна перевірка має проводитися виключно за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка. В ПК України відсутня норма, яка б встановлювала право податкового органу замість документальної виїзної перевірки проводити невиїзну.

2. Оскаржувані податкові повідомлення-рішення та вимога про сплату боргу (недоїмки) прийнято податковим органом з порушенням процедури, встановленої п. 86.7 та 86.8. ст. 86 ПК України щодо розгляду заперечень ФОП на акт перевірки, що призвело до порушення прав платника податків на врахування заперечень на акт перевірки та на участь у їх розгляді. В даному випадку, ФОП, яка виявила бажання брати участь у розгляді заперечень, була позбавлена можливості з'явитися до податкового органу та надати додаткові докази та пояснення на обставини, викладені в акті перевірки, оскільки запрошення було направлено податківцями платнику податків лише 30 березня 2016 року, що спричинило його отримання (8 квітня 2016 року) після спливу часу, на який він запрошувався (01 квітня 2016 року о 12:00 год.). На думку Верховного Суду, такий підхід контролюючого органу свідчить про незабезпечення останнім права платника податків на участь у процесі прийняття рішень за наслідками проведеної перевірки.

Знаковим в цьому контексті є правовий висновок Верховного Суду (Постанова від 20.02.2020 р. у справі №826/17123/18), відповідно до якого незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилається на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. При цьому таким підставам позову, за їх наявності, суди повинні надавати правову оцінку в першу чергу, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, – переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства.

Відтак у ситуації, що розглядається, встановлені у судовому процесі обставини щодо протиправності проведеної податківцями перевірки та недотримання ними передбаченого п. 86.7 ст. 86 ПК України порядку, внаслідок чого платника податків позбавлено права на участь у розгляді його заперечень на акт перевірки та надання додаткових доказів й пояснень на обставини, викладені в ньому, визнані такими, що мають наслідком протиправність оскаржуваних податкових повідомлень-рішень та вимоги, прийнятих податковим органом [32]. Близька позиція викладена й в інших судових рішеннях [33; 34].

Висновки і перспективи. Захист прав платників податків становить собою реалізацію останніми права на захист шляхом застосування вищим податковим органом або судом будь-яких не заборонених законом способів з метою припинення порушення, відновлення або визнання порушеного або оспорюваного права. Право на захист платник податків може реалізувати у двох варіантах: а) поданням скарги до вищого податкового органу; б) поданням позову до суду. Ініціюючи процедуру адміністративного оскарження, порядок здійснення якої врегульовано нормами загального Закону України «Про адміністративну процедуру» (Розділ VI «Адміністративне оскарження») та спеціального – ПК України (ст. 55-56), платник податків має зауважити на зв'язок оскаржуваного адміністративного акту (процедурного рішення, дії чи бездіяльності) та зумовленого ним порушення його прав та законних інтересів.

Об'єктами адміністративного оскарження є адміністративний акт податкового органу та його процедурне рішення, дії чи бездіяльність. До ключових характеристик адміністративного акту можна віднести наступні: 1) індивідуальність (стосуються конкретних платників податків з чітким формулюванням юридичних волевиявлень; за їх допомогою розв'язуються індивідуальні справи; чітко визначено адресата); 2) прийняття суб'єктом уповноваженим на здійснення певних владних функцій (органами ДПС України) самостійно в односторонньому порядку; 3) прямий вплив на підконтрольних суб'єктів (платників податків, як зобов'язаної сторони податкових правовідносин), що зумовлено зовнішньою дією адміністративного акту;

4) обов'язковість наслідків прийняття для платників, що пов'язано із набуттям, зміною чи припиненням їх прав та обов'язків.

Список використаних джерел:

1. Положення про Державну податкову службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>
2. 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>
3. 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.
4. Саніахметова Н. О. Правовий захист підприємництва в Україні. К.: Юрінком Інтер, 1999. 336 с.
5. 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.
6. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: дис....канд. юрид. наук: 12.00.07. ДЮІ МВС України. К., 2016. 222 с.
7. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні податкового примусу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. універ. ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2018. 199 с.
8. 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.
9. 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.
10. Зельдіна О. Р., Хрімлі О. Г. Судовий захист прав суб'єктів підприємництва: теоретичні і практичні аспекти: монографія. URL: <https://surl.lu/uehsfi>
11. 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.
12. 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.
13. 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.
14. Ромащенко І. Співвідношення термінів «охорона» та «захист»: теоретичний та практичний цивільно-правові аспекти. *Юридична Україна*. 2013. № 8. С. 57-61.
15. Андреев 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.
16. 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.
17. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія. К.: Алерта; КРТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
18. 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.
19. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
20. Мовчун О. Г. Сутність та порядок вирішення службових спорів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запорізький нац. універ. Запоріжжя 2015. 188 с.
21. 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.
22. 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.
23. 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.
24. Тимошук В. П., Шишкін В. І. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права: навч. посіб. К.: Старий світ, 2006. 576 с.
25. Малярчук І. А. Шляхи удосконалення вирішення податкових спорів в адміністративному судочинстві. *Lex portus*. 2017. № 1. С. 124-133. URL: <https://surl.li/rgbqgd>
26. Шувалова Т. О. Захист прав та законних інтересів учасників митних процедур: дис... докт. філософ. ДонНУ ім. Василя Стуса. Вінниця, 2024. 258 с.
27. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17 лютого 2022 р. № 2073-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>

28. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
29. 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>
30. 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>
31. Науково-практичний коментар до Закону України «Про адміністративну процедуру» / авт. колектив: Андрійко О. Ф., Бевзенко В. М. та ін.; за заг. ред. Тимошука В. П. Київ, 2023. 545 с. URL: https://adminprocedure.org.ua/assets/docs/lap_commentary_web.pdf
32. Постанова Верховного Суду від 01.04.2021 р. у справі №810/1420/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95982603>
33. Постанова Верховного Суду від 21.02.2020 р. у справі №826/17123/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>
34. Постанова Верховного Суду від 04.03.2021 р. у справі № 640/18411/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95364168>