

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2025.1.9>**В. О. Півцаєв**

аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID ID: 0009-0009-4367-5642

ЗАХИСТ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА НІМЕЧЧИНІ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ

Захист прав платників податків є фундаментальним елементом стабільної податкової системи та правової держави. Дослідження порівняльно-правового аспекту податкового захисту на прикладі України та Німеччини дозволяє виявити недоліки національної податкової системи та запропонувати шляхи її вдосконалення.

У статті проаналізовано основні підходи до забезпечення прав платників податків у двох юрисдикціях. Встановлено, що у Німеччині діє розгалужена система податкового контролю та розслідування, яка включає діяльність податкового омбудсмена, фінансові суди та механізм податкової медіації. Наявність незалежного судового розгляду та позасудових методів вирішення податкових спорів сприяє мінімізації конфліктів між платниками податків і державою.

В Україні система захисту прав платників податків залишається менш розвинутою, що обумовлює високий рівень податкових спорів, недовіру до податкових органів та неефективність механізмів адміністративного оскарження. Відсутність розгалуженої судової спеціалізації у податкових спорах та дієвих механізмів податкової медіації призводить до перевантаженості судової системи та затягування процесів вирішення спорів.

Запропоновано шляхи вдосконалення механізму захисту прав платників податків в Україні, зокрема шляхом запровадження податкової медіації, розширення функцій уповноваженого представника Ради бізнес-омбудсмена та формування спеціалізованих податкових судів. Гармонізація податкового законодавства з міжнародними стандартами сприятиме підвищенню правової визначеності, зміцненню довіри до податкової системи та покращенню інвестиційного клімату.

Ключові слова: захист прав платників податків, податкова система, податкові спори, податковий омбудсмен, податкова медіація, податковий захист.

Постановка проблеми. Захист прав платників податків є ключовим елементом ефективної податкової системи та правової держави. Важливою умовою стабільного розвитку податкової системи є не лише законодавче закріплення дотримання прав та свобод платників податків, а ефективне функціонування встановлених правових механізмів захисту. Однією із функцій держави є правоохоронна (захисна), що передбачає встановлення в нормативно-правових актах прав і свобод громадян, гарантій і заходів захисту, та спосіб їх реалізації. Захисна функція держави щодо податкової системи має на меті відновлення порушених прав та відшкодування шкоди, завданої протиправними діями або бездіяльністю органів державної влади у сфері оподаткування [1, с. 34]. Таким чином, ця функція забезпечує рівновагу між фіскальними інтересами держави та платників податків.

Однак в Україні механізми захисту прав платників податків залишаються недостатньо ефективними, що зумовлює численні конфлікти з податковими органами, високий рівень податкових спорів та обмежену довіру до податкової системи. Проблема полягає у недостатній адаптації міжнародних стандартів у сфері податкових правовідносин в Україні та необхідності вдосконалення існуючих адміністративних і судових механізмів захисту прав платників податків.

Актуальність дослідження полягає у необхідності розробки ефективної моделі захисту прав платників податків в Україні, яка враховувала б передовий європейський досвід і забезпечувала баланс між державними та приватними інтересами. Порівняльний аналіз податкових систем Німеччини та України дозволить визначити ключові розбіжності, переваги та можливі

шляхи вдосконалення українського законодавства у цій сфері.

Мета дослідження: здійснити порівняльно-правовий аналіз механізмів захисту прав платників податків України та ФРН, на підставі якого визначити позитивний та негативний досвід для запровадження в Україні нових ефективних заходів захисту та способів їх реалізації.

Стан опрацювання проблематики. Різні аспекти питань захисту прав платників податків знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних науковців, як: Кучерявенко М. П. [2], Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М., Лозинський Ю. Р., Скриньковський Р. М., Кайдрович Х. І. [3], Панченко О. І., Куркова К. М., Сорока Л. В. [1], Березенко І. В. [4], Пряміцин К. Ю. [5] та інших. Проте, численні зміни в податковому законодавстві України після повномасштабного вторгнення РФ, що викликало економічну турбулентність, бюджетний дефіцит, фіскальну кризу та податковий тиск, обумовлюють доцільність дослідження цієї проблематики.

Виклад основного матеріалу. Система захисту прав платників податків являє собою комплекс правових інструментів, регламентованих процедур і організаційних заходів, спрямованих на гарантування, реалізацію та контроль за дотриманням законних інтересів платників податків. Цей механізм охоплює як нормативно-правові, так і адміністративно-процедурні складові, серед яких: законодавча база, принципи правового захисту прав платників податків, а також органи та установи, відповідальні за його реалізацію та контроль.

Право на захист платників податків можна розглядати у двох аспектах: об'єктивному та суб'єктивному [3, с. 9]. Так, в об'єктивному значенні воно являє собою систему правових норм, що регулюють правовідносини, пов'язані із захистом законних інтересів платників податків. Ця система охоплює як матеріальне, так і процесуальне право, забезпечуючи належні механізми регулювання та правозастосування. У суб'єктивному розумінні право платників податків на захист означає можливість вибору відповідної моделі поведінки в межах, встановлених податковим законодавством, що передбачає право суб'єкта на використання визначених законом способів та процедур для відстоювання своїх інтересів перед податковими органами.

Окреме значення мають правоохоронні заходи, які виступають основним елементом реалізації права на захист. Вони являють собою передбачений законом набір юридичних

та фактичних інструментів, спрямованих на запобігання, припинення та усунення порушень прав платників податків. До них можна віднести такі: а) превентивні заходи (спрямовані на попередження порушень), б) відновлювальні механізми (відшкодування завданих збитків або поновлення прав), в) штрафні санкції (відповідальність податкових органів за неправомірні дії).

Необхідно наголосити, що такі заходи можуть застосовуватися як уповноваженими державними органами, так і самими платниками податків у межах самозахисту, якщо це передбачено чинним законодавством.

Звертаючись до самого механізму захисту прав платників податків, особливої уваги потребують його елементи. Так, щодо вітчизняної нормативно-правової бази у сфері захисту прав платників податків України, то основоположним документом із захисту прав і свободи людини і громадянина є Конституція України, яка передбачає, що такі права захищаються судом [6]. Відповідно до офіційного тлумачення частини 2 статті 55 Конституції, викладеного в Рішенні Конституційного Суду № 19-рп/2011 від 14.12.2011 р. кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб, а також гарантується право звернутись із конституційною скаргою до Конституційного Суду України з підстав, установлених Конституцією, та у порядку, визначеному законом. Кожен має право після використання всіх національних засобів юридичного захисту звертатися за захистом своїх прав і свобод до відповідних міжнародних судових установ чи до відповідних органів міжнародних організацій, членом або учасником яких є Україна [7].

До органів і установ, які здійснюють захист прав платників податків в Україні можна віднести: а) контролюючі органи (Державна податкова служба України та її територіальні органи), б) митні органи (Державна митна служба України та її територіальні органи), в) судові органи (спори боржника з державою щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів розглядаються у адміністративних судах, якщо вони не віднесені до компетенції господарського суду, який розглядає процедуру банкрутства), г) уповноважений представник Ради бізнес-омбудсмена.

Наступним елементом механізму є принципи правового захисту прав платників податків, що

відіграють важливу роль у правозахисному процесі. На думку Кучерявенка М. П., такими принципами є керівні положення права, вихідні напрями, основні начала, що визначають суть усієї податкової системи, які набувають основоположного значення при формуванні правозастосовної практики [2, с. 139]. Основні засади податкового законодавства України ґрунтуються на принципах, що визначені Податковим кодексом України, зокрема: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, презумпція правомірності рішень платника податку, соціальна справедливість, нейтральність оподаткування, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів [8].

У Німеччині податкова система базується на принципах, які забезпечують справедливе оподаткування, захист прав платників податків і стабільність бюджетної системи, зокрема:

1. Принцип законності оподаткування (Legalitätsprinzip). Будь-який податок має базуватися виключно на законі. Податкові органи не можуть стягувати податки, якщо це прямо не передбачено законодавством (Німецький Податковий кодекс – Abgabenordnung).

2. Принцип рівності та загальності оподаткування (Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Allgemeinheit der Besteuerung). Всі платники податків зобов'язані сплачувати податки відповідно до своєї фінансової спроможності. Виходячи з цього принципу, застосовується прогресивна шкала податків.

3. Принцип справедливості оподаткування (Grundsatz der Besteuerungserechtigkeit). Відповідно до цього принципу оподаткування має бути пропорційним та справедливим, щоб не створювати надмірного податкового навантаження на громадян і суб'єктів господарювання.

4. Принцип економічної ефективності (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit). Податкова система повинна бути раціональною, витрати на адміністрування податків не повинні перевищувати надходжень від їхнього збору.

5. Принцип нейтральності оподаткування (Grundsatz der Steuerneutralität). Податки не повинні спотворювати економічну конкуренцію або створювати штучні переваги для окремих категорій платників. Винятки можливі лише у випадках податкових пільг (наприклад, для малого бізнесу або екологічних ініціатив).

6. Принцип прозорості та визначеності податкового законодавства (Grundsatz der Rechtssicherheit). Платники податків повинні знати свої зобов'язання (держава цьому сприяє), а податкові норми повинні бути зрозумілими та стабільними.

7. Принцип добросовісності та довіри до держави (Grundsatz von Treu und Glauben). Держава не має права змінювати податкові правила заднім числом, а платник податків може розраховувати на чесне ставлення з боку податкових органів.

8. Принцип здатності до сплати (Leistungsfähigkeitsprinzip). Люди та підприємства сплачують податки відповідно до своїх доходів і майнового стану. Ті, хто заробляє більше, платять більше (прогресивний податок на доходи).

9. Принцип оподаткування за місцем отримання доходу (Quellenprinzip). Доходи оподатковуються там, де вони були отримані, незалежно від того, де проживає платник податків.

10. Принцип запобігання подвійного оподаткування (Doppelbesteuerungsprinzip). Німеччина має угоди з іншими країнами для уникнення подвійного оподаткування, що дозволяє уникнути ситуацій, коли один і той самий дохід обкладається податками двічі.

У Німеччині та Україні існують судові та позасудові механізми захисту прав платників податків, які дозволяють оскаржувати рішення податкових органів та захищати свої інтереси. Позасудові механізми дозволяють вирішити податкові спори без звернення до суду, до яких можна віднести: внутрішньовідомче адміністративне оскарження, діяльність податкового омбудсмена, податкова медіація та податкова консультація.

Внутрішньовідомче адміністративне оскарження у Німеччині передбачає, що платник податків має право подати скаргу (einspruch) до податкової інспекції (Finanzamt), якщо вважає рішення неправомірним. У разі, коли податкова відхиляє скаргу, платник може звернутися до вищого податкового органу. Розгалужена система адміністративного захисту платників податків діє через Федеральне міністерство фінансів спільно з місцевими податковими органами. Крім того, Німеччина має добре розвинену систему податкового контролю та розслідування, яка поєднує державні органи та приватні компанії [9].

В Україні адміністративне оскарження в Державній податковій службі України є обов'язко-

вим перед поданням судового позову. Платник подає скаргу на рішення податкового органу, і воно розглядається вищим органом протягом 10-30 днів.

У Німеччині податковий омбудсмен Steuer-Ombudsmann [10] допомагає платникам податків захищати їхні права, може надавати рекомендації та вирішувати конфлікти між платниками податків і податковими органами. В Україні функцію захисту платників податків виконує уповноважений представник Ради бізнес-омбудсмена, який приймає скарги підприємств на дії податкових органів та допомагає у їх розгляді.

Медіація та досудове врегулювання спорів у ФРН дозволяє уникнути тривалих і витратних судових процесів, забезпечуючи взаємоприйнятне рішення через посередництво нейтрального медіатора. Медіаторами можуть бути незалежні експерти з податкового права, судді фінансових судів та спеціально сертифіковані податкові медіатори. Цей альтернативний спосіб врегулювання податкових конфліктів може бути застосований при скарженні рішень податкових органів (Einspruchsverfahren), спорах щодо податкових перевірок (Betriebsprüfung), спорах щодо корпоративного податку (Körperschaftsteuer) та ПДВ (Umsatzsteuer), міжнародному оподаткуванні (Doppelbesteuerung), якщо платник податків вважає, що його доходи оподатковуються двічі.

В Україні методи податкової медіації поки що не розвинені, хоча й починають впроваджуватися. Цей процес нерозривно пов'язаний із запровадженням інституту незалежних податкових консультантів, який слугуватиме покращенню правової допомоги та правової освіти платників податків, захисту їхніх прав [11].

Ключовим принципом надання інформаційно-консультативних послуг податковими органами в європейських країнах є формування партнерських взаємовідносин між державними інституціями та платниками податків, що сприяє трансформації податкових органів від виключно фіскально-адміністративної моделі до формату відкритого діалогу та взаємодії. В Україні до ключових функцій податкових органів у сфері консультування та роз'яснення податкових норм належать: 1) надання індивідуальних податкових консультацій, 2) інформаційно-довідкове супроводження з питань податкового регулювання, а також іншого законодавства, яке входить до сфери компетенції податкових органів.

Як зазначає В. І. Теремецький, податкова консультація є одним з інструментів захисту платника податків, який дає йому можливість заздалегідь дізнатися позицію податкового органу та уникнути помилок у податковому обліку [12, с. 45]. Консультативно-роз'яснювальна діяльність контролюючих органів забезпечує превентивний вплив на податкові правопорушення та спрямована на забезпечення правильного розуміння платниками податків податкового законодавства.

Щодо судових механізмів захисту, заслуговують на увагу Фінансові суди Німеччини (Finanzgerichte), як спеціалізовані суди з податкових питань. Найвищою інстанцією з податкових справ є Федеральний фінансовий суд (Bundesfinanzhof, BFH). В Україні податкові спори розглядають адміністративні суди. Крім того, як у Німеччині, так і в Україні, якщо всі внутрішні механізми вичерпані, платники податків можуть звернутися до Європейського суду з прав людини у разі порушення податковим рішенням права на справедливий судовий розгляд (ст. 6 ЄКПЛ) або права власності (ст. 1 Протоколу № 1 до ЄКПЛ).

Висновки. Німеччина має ефективну систему захисту прав платників податків, яка включає прогресивну систему оподаткування, діяльність податкового омбудсмена, фінансові суди та механізм податкової медіації. В Україні система захисту є менш розвинутою та неефективною через бюрократичні перешкоди, відсутність незалежних позасудових механізмів та затяжні процеси розгляду податкових спорів, які здійснюються адміністративними судами, що не завжди гарантує належний рівень правового аналізу у таких спорах. Виникає необхідність легалізації податкової медіації та надання платникам податків можливості добровільного врегулювання спорів без звернення до суду.

Список використаної літератури:

1. Панченко О. І., Куркова К. М., Сорока Л. В. Захист прав платників податків: особливості адміністративно-правового регулювання. *ScienceRise: Juridical Science*. 2024. № 3 (29). С. 34-40. DOI: 10.15587/2523-4153.2024.320800.
2. Кучерявенко, М. П. Курс податкового права. Т. 2: Введення в теорію податкового права. Харків: Легас, 2004. 600 с.
3. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПО-ЛОМ, 2021. 240 с.

4. Березенко І. В. Сучасний стан реалізації захисної функції в податковому праві України. *Вісник Академії праці, соціальних відносин і туризму*. 2019. № 2. С. 27–35. DOI: <https://doi.org/10.33287/11202>.
5. Пряміцин К. Ю. До розуміння поняття «поновлення прав платників податків». *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2019. № 5. С. 128-131. DOI: <https://doi.org/10.15421/391971>.
6. Конституція України: Закон України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.
7. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням громадянина Осетрова Сергія Володимировича щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 55 Конституції України, частини другої статті 2, пункту 2 частини третьої статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України, частини третьої статті 110, частини другої статті 236 Кримінально-процесуального кодексу України № 19-рп/2011 від 14.12.2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v019p710-11#Text>.
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. (в редакції від 21.01.2025 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top>.
9. Соболев Є. Ю. Адміністративно-правовий захист платників податків правоохоронними органами з урахуванням досвіду країн-членів ЄС. *Наукові записки. Серія: Право*. 2024. № 17. С. 197-200. DOI: 10.36550/2522-9230-2024-17-197-200.
10. TLG-Ombudsstelle im Bundesministerium der Finanzen. Bundesministerium der Finanzen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Bundesvermoegeen/Privatisierungs_und_Beteiligungspolitik/Privatisierungspolitik/fortfuehrung-der-tlg-ombudsstelle.html.
11. Фокша Л., Іванова М. Консультативно-роз'яснювальні послуги як механізм захисту прав платників податків. *Scientific Bulletin of Dnipropetrovsk State University of Internal Affairs*. 2020. № 1. С. 300-304. DOI: 10.31733/2078-3566-2020-5-300-304.
12. Теремецький В. І. Проблема вдосконалення консультативно-роз'яснювальної роботи територіальними органами державної фіскальної служби України. *Вісник Акад. адвокатури України*. 2015. Т. 12, № 3. С. 39-47.

Pivtsaiev V. O. Protection of taxpayers' rights in Ukraine and Germany: a comparative legal analysis

Protection of taxpayers' rights is a fundamental element of a stable tax system and the rule of law. The study of the comparative legal aspect of tax protection on the example of Ukraine and Germany allows identifying the shortcomings of the national tax system and suggesting ways to improve it.

The article analyzes the main approaches to ensuring the rights of taxpayers in two jurisdictions. It is established that Germany has an extensive system of tax control and investigation, which includes the activities of the tax ombudsman, financial courts and the tax mediation mechanism. The existence of independent judicial review and out-of-court methods of resolving tax disputes helps to minimize conflicts between taxpayers and the state.

In Ukraine, the system of taxpayer rights protection remains underdeveloped, which leads to a high level of tax disputes, distrust of tax authorities and ineffective administrative appeal mechanisms. The absence of extensive judicial specialization in tax disputes and effective mechanisms of tax mediation leads to overloading of the judicial system and delay in dispute resolution.

The author suggests ways to improve the mechanism for protecting the rights of taxpayers in Ukraine, in particular by introducing tax mediation, expanding the functions of the authorized representative of the Business Ombudsman Council and establishing specialized tax courts. Harmonization of tax legislation with international standards will help to increase legal certainty, strengthen confidence in the tax system and improve the investment climate.

Key words: *protection of taxpayers' rights, tax system, tax disputes, tax ombudsman, tax mediation, tax defense.*