

Олексій Ю. Браславець\*

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМ ЗАХИСТУ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВОМУ ПРОЦЕСІ

*У статті досліджено статус працівників фіскальної бюрократії у частині виокремлення функцій репрезентанта та комісара, що дозволяє мінімізувати ризики та максимально трансформувати функціональність органів ДПС. Для захисту інтересів платників податків запропоновано використовувати систему нарахування платником податків суми пені. Нарухування такої пені має провадитися платником податку самостійно. Запропоновано концептуальні засади використання процесуального підходу в якості форми захисту інтересів платників податків.*

*Ключові слова:* платник податків, податковий процес, пеня, ДПС.

*Літ. 10.*

*DOI 10.32752/1993-6788-2019-1-222-158-167*

Алексей Ю. Браславец

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ФОРМ ЗАЩИТЫ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ

*В статье исследованы статус работников фискальной бюрократии в части выделения функций репрезентанта и комиссара, позволяет минимизировать риски и максимально трансформировать функциональность органов ГНС. Для защиты интересов налогоплательщиков предложено использовать систему начисления налогоплательщиком суммы пени. Начисление такой пени должна производиться налогоплательщиком самостоятельно. Предложены концептуальные основы использования процессуального подхода в качестве формы защиты интересов налогоплательщиков.*

*Ключевые слова:* налогоплательщик, налоговый процесс, пеня, ГНС.

Oleksii Y. Braslavets

## CONCEPTUAL BASES OF IMPROVEMENT OF FORMS OF PROTECTION OF INTERESTS OF TAXPAYERS IN TAX PROCESS

*The article examines the status of employees of the fiscal bureaucracy in terms of separating the functions of representative and commissioner, which minimizes risks and maximally transforms the functionality of the State Tax Service. To protect the interests of taxpayers, it is proposed to use the system of accrual of fines by the taxpayer. The accrual of such a penalty must be made by the taxpayer independently. Conceptual bases of using the procedural approach as a form of protection of interests of taxpayers are offered.*

*Keywords:* taxpayer, tax process, penalty, State Tax Service.

**Постановка проблеми.** Система державних заходів в області регулювання оподаткування визначається в фінансовій науці як податкова політика, яка діє через податковий механізм – тобто, сукупність організаційно-правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава надає цьому механізму певної

---

\* National Academy of Management, Kyiv. Ukraine.

юридично-правової форми за допомогою законодавчих та нормативно-розпорядчих актів [10, с. 17]. У самому ж податковому механізмі виділяється така важлива складова, як податковий процес як сукупність послідовних дій учасників податкових відносин, спрямованих на оптимізацію величини та структури перерозподілу ВВП.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремі елементи дослідження цього питання провадиться при розгляді податків як складової частини фінансового права, зокрема, в роботах уже класиків фінансово-правової науки Л. Воронової [8] та М. Кучерявенка [6], а також у працях науковців фінансово-економічного напрямку досліджень А. Даниленка [5] та О. Воронкової [3]. Дослідники податкового процесу у напрямку фінансово-економічному наразі твердять, що проблема наявності процедурних норм в податковому праві та виокремлення таких наукових категорій як податковий процес і податкове провадження не отримали достатнього віддзеркалення в теорії права. Тим часом, на думку науковців, які є представниками фінансово-правового напрямку, зокрема, В. Гудімова, аналіз податкового законодавства і практики його застосування свідчить про те, що податковий процес вже існує як явище і має всі загальні ознаки, властиві юридичному процесу [4]. Так, він завжди пов'язаний з реалізацією закріплених в законі прав і обов'язків, ґрунтується на процесуальних нормах права, безпосередньо пов'язаний з використанням спеціальних прийомів і засобів юридичної техніки, здійснюється тільки уповноваженими суб'єктами – податковими, фінансовими, митними і іншими органами; його результати завжди оформлюються спеціальними процесуальними актами. Податковий процес також має специфічні ознаки, які вирізняють його з-поміж інших правових процесів. До їх числа можна віднести предмет і метод податкового процесу, суб'єкти, об'єкти податково-процесуальних правовідносин, порядок розподілу прав і обов'язків між суб'єктами тощо [4]. Також представники правового напрямку доходять до висновку, що з точки зору правової теорії, необхідність виокремленого дослідження податкового процесу обумовлене суттєвими його відмінностями від цивільного процесу, при якому учасники визначають, що буде предметом рішення. Важливою специфікою податкового процесу як правової категорії є те, що в рамках податкового судового процесу здійснюється контроль над тим, чи діяли органи державної податкової служби відповідно до вимог чинного законодавства [2].

**Метою цієї статті** є включення поняття податкового процесу до фінансово-економічної моделі стосунків платників податків із фіскальними органами держави та запропонувати концептуальні засади використання процесуального підходу в якості форми захисту інтересів платників податків.

**Основні результати дослідження.** Однією з головних проблем податкового процесу з точки зору дотримання балансу інтересів платників податків та публічного сектору виступає проблема надання податковим відносинам в суспільстві не домінуючого характеру, а власне доповнюючого. Крім того, важливо, аби у податковому процесі були відсутні (або мінімізовані) особисті чи корпоративно-групові (які по-суті мають квазі-публічний характер, тобто, лише маскуються за офіційними формулюваннями чинного законодавства як

публічні) інтереси працівників органів податкової служби та органів ДПС, а також мінімізовані квазі-корпоративні інтереси менеджменту корпорацій.

Для вирішення цієї концептуальної проблеми нами пропонується концепція гармонізації інтересів учасників податкового процесу, яка передбачає застосування різноманітних методів захисту інтересів платників податків на кожному етапі та стадії податкового процесу. При цьому концепція передбачає використання як фінансово-економічних, так і фінансово-правових методів. Перший аспект, на який варто звернути увагу з точки зору згаданої концепції, полягає у необхідності адекватного процедурно-правового закріплення процесу запровадження податків і податкових платежів, а також процесу їхньої імплементації. З точки зору фундаментального захисту інтересів особливої уваги заслуговує та частина податкового процесу, яка пов'язана з напрямками стратегічного впливу – це стадії конституювання податків, розробки й складання проектів податкових нормативно-правових актів, розробки й ухвалення податкових нормативних актів. Саме на цьому напрямку, на нашу думку, відбуваються найголовніші порушення інтересів платників податків – особливо через перманентне внесення змін та доповнень до податкового законодавства. Саме законодавчий напрямок є фундаментальним, оскільки лише завдяки політичній волі законодавця об'єктивно існуючі ризики можуть бути мінімізовані, а, відповідно, інтереси платників податків – захищені. Слушно зауважує про це Д.Щокін: "У певному сенсі владі закон не потрібен, вона й так володіє організованою силою і здатна безпосередньо досягати своїх інтересів. Закон потрібен слабкій стороні – платникові податків, і ідея правової держави в податковій сфері – це ідея приборкання влади держави, введення її в рамки. Якщо ж ці рамки у разі потреби можуть бути легко порушені на підставі твердження, що до недобросовісних платників податків правові гарантії не застосовуються, то ця ідея "правового остракізму" для недобросовісних платників податків дозволяє з ними робити все що завгодно" [10, с.124].

У цьому сенсі варто зробити особливий наголос на тому, що наявний правовий статус працівників фіскальної бюрократії виступає одним із об'єктивних факторів порушення інтересів платників податків. Об'єктивна наявність квазі-публічного інтересу та його функції – адміністративної ренти, – змушує прийти до висновку, що з огляду на баланс інтересів за вектором держава і населення одним з провідних ризиків виступає фіскальна бюрократія.

Ключовою проблемою, на наш погляд, виступає нині чинне закріплення на законодавчому рівні за органами і, відповідно, працівниками державної податкової служби (далі – ДПС) певних функцій, які, відповідно до визначення К.Шмітта [9, с. 65], мають ознаки комісарсько-репрезентативного характеру. Такий висновок є очевидним, якщо уважно дослідити норми розділу II Податкового кодексу України. Про репрезентативний характер функцій всієї вертикалі органів ДПС на інституціональному рівні свідчить увесь характер правової норми, яка визначає ДПС як центральний орган виконавчої влади, встановлює чітку вертикаль органів ДПС та її ієрархічну підпорядкованість центру, а також приписує їм координацію діяльності з фінансовими органами, органами Державного казначейства України,

органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав – натомість не передбачає жодних форм співпраці з місцевим самоврядуванням як базової основи адміністративно-територіального суспільного устрою країни, а також іншими неурядовими інституціями та населенням.

Для мінімізації ризиків у цій сфері пропонується максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави, позбавивши функцій репрезентанта-комісара. Для цього вважаємо за потрібне здійснити такі першочергові кроки:

1. Ліквідувати на концептуальному та парадигмальному рівнях в структурі ДПС будь-які форми силових підрозділів, передавши її функції класичним правоохоронним органам; цим самим органи ДПС та її посадові особи втрачатимуть інструменти комісарського владного примусу;

2. Зберегти статус репрезентанта лише й винятково за посадовими особами ДПС. Для цього у відповідний правовий акт про діяльність органів ДПС в Україні необхідно внести норми, якими правовий статус державного службовця мали б зберігати зокрема:

- Голова Державної податкової адміністрації України;
- Заступники Голови Державної податкової адміністрації України голови Державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- Начальники Державних податкових інспекцій в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних, спеціалізованих та об'єднаних державних податкових інспекціях;
- особи, які є заступниками згаданих осіб.

Інші працівники органів ДПС набули б правового статусу найманих працівників податкової служби (як це, до речі, і відбувається нині для всіх технічних та обслуговуючих підрозділів органів ДПС). Ключовим моментом стає зосередження основних репрезентативних функцій на тих особах, які наділені відповідними владними повноваженнями та делегованим суверенітетом щодо ухвалення відповідних рішень, наприклад, у сфері накладання санкцій щодо адміністративних правопорушень, фінансових санкцій тощо. Принагідно зауважимо, що й досі всі інші працівники, окрім згаданих вище, по суті виконували обов'язки лише технічного персоналом, який забезпечує владні повноваження керівників органів ДПС, тобто, де-факто, виконували агентські функції, де-юре виступаючи в ролі репрезентантів, що й дозволяло їм реалізовувати квазі-публічний інтерес і отримувати адміністративну ренту. Таким чином, суть пропозиції полягає в розподілі нинішньої моделі ДПС на два інститути, подібно до того, як це відбулося у ході фінансової та судової реформ 1861-1864 рр. [7]. Пропонуємо утворити органи податкового адміністрування (податкової служби) з функціями репрезентанта, при якій в якості допоміжних служб діє канцелярія з штатом та корпус податкових приставів, що виконують доручення і виступають у ролі агентів держави.

1. Позбавлення працівників ДПС статусу державних службовців та репрезентантів дозволить врегулювати одну специфічну сферу чинного

фіскального законодавства – проблему особистої відповідальності (у тому числі фінансової) працівників ДПС перед платниками податків за заподіяну шкоду. Нинішній стан справ такий, що в нормах, які регулюють права, обов'язки і відповідальність органів Державної податкової служби, жодна з яких не передбачає жодної відповідальності ДПС за ймовірну шкоду, вчинену стосовно платників податків. Крім того, у главі 11 розділу II ПКУ, що йменується "Відповідальність" йдеться лише про односторонню відповідальність платників податків, натомість жодного слова про відповідальність органів ДПС та їхніх посадових осіб. Іншими словами, нині відсутня як концепція сама ідея того, що дії працівників ДПС можуть бути протиправними і такими, що шкодять інтересам платників податків; відсутнє розуміння відповідальності органів ДПС та їхніх працівників перед платниками податків за вчинену шкоду; відсутнє розуміння персоналізованої відповідальності працівників органів ДПС, що створює в суспільстві настрої буцимто всездозволеності та безкарності фіскальної бюрократії. Для усунення цієї проблеми пропонується запровадити у правове поле поняття фінансової відповідальності працівників органів ДПС та забезпечення такої відповідальності.

4. В організаційному плані корпус працівників органів ДПС (надалі пропонуємо вживати умовний термін "податкові пристави") пропонуємо вважати найманими агентами держави, які наймаються на роботу керівниками органу ДПС. При цьому пропонується надати корпусу податкових приставів право визначатися з тим, в якій саме якості вони працюють при органі ДПС – як окремі наймані працівники, або як об'єднані в самоврядну за фаховою ознакою інституцію, що керується радою податкових приставів. До складання присяги та виконання службових в межах чинного законодавства обов'язків податковий пристав допускається не раніше, ніж відповідному органу ДПС буде надано документ про внесення на відповідний рахунок у Державному казначействі певної закладної (заставної) суми, основне призначення якої – служити фінансовою гарантією персональної відповідальності податкового пристава у разі вчинення дій, які нанесли шкоду платникам податків та/або державі. Розмір цієї застави, необхідної від податкових приставів на випадок збитків, що можуть статися в результаті неправильних їхніх дій, пропонується встановлювати щорічно законодавчим порядком в рамках бюджетного процесу – законом про Державний бюджет. Якщо внаслідок неправильних та/або протизаконних дій податкового пристава під час виконання службових обов'язків будуть вчинені збитки, то, незалежно від відповідальності у межах дисциплінарної або кримінальної відповідальності, відшкодування збитків має проводитися за судовим рішенням за рахунок закладної (заставної) суми, а в разі, якщо така сума буде замалою – то за рахунок іншого майна винного податкового пристава. Пристав, чия застава цілком або частково вичерпана для відшкодування заподіяних ним збитків, усувається від виконання своїх обов'язків до поповнення або надання нової закладної (заставної) суми. В такий спосіб балансується інтерес за лінією фіскальна бюрократія та населення і встановлюється певний відповідник поняттю "недоїмка" та "відшкодування заподіяних збитків" стосовно працівників ДПС;

5. Окрім загальних заходів дисциплінарного впливу на податкових приставів пропонується також запровадити систему відповідників по лінії

"фінансова відповідальність" та "фінансова санкція". Для цього за дії, що вчинені приставом недобросовісно, за рішенням керівника відповідного органу ДПС на приставів накладаються санкції у вигляді утримання з заробітної плати (ми пропонуємо встановити максимальний розмір такого стягнення визначити у сумі, яка дорівнює різниці між посадовим окладом податкового пристава та розміром мінімальної заробітної плати на день накладання стягнення); крім такого покарання пропонується також встановити штрафні санкції, що можуть справлятися у разі утворення професійного об'єднання податкових приставів із солідарною відповідальністю, в розмірі від 20 до 350 НМДГ (або встановити прив'язку до розміру податкової соціальної пільги). Додатково проведене дослідження показало, що в ході судової реформи 1864 р. відповідні стягнення з судових приставів перебували у межах від 1/60 до 1/3 від посадового річного окладу за штатним розписом (або в межах від 1/120 до 1/6 від розміру посадового окладу з усіма надбавками та доплатами) від сум показників відповідних посад найвищого рівня управління.

6. У разі, коли більшість податкових приставів дійдуть згоди утворити самоврядну організацію, тоді при кожній ДПС може утворюватися рада податкових приставів, яка представляє інтереси корпусу приставів та складається з голови ради і членів. До повноважень ради приставів відносяться (а) нагляд за діями податкових приставів щодо виконання ними службових обов'язків; (б) розгляд суперечок, що виникають між приставами; (с) розгляд скарг приватних осіб, що звертаються до ради, на дії податкових приставів (свого роду стадія до-адміністративного та до-судового оскарження дій приставів); (d) накладання на податкових приставів незначних дисциплінарних стягнень, а у разі повторного вчинення таких дій або ж більшої провини – подання до керівника відповідної ДПС про притягнення винного пристава до суворішого виду відповідальності; (е) рада приставів може виступати від імені корпусу приставів поручителем і співвідповідачем за кожного свого члена щодо солідарної фінансової відповідальності приставів.

7. У тих ДПС, де утворено ради податкових приставів, пропонується загальним зборам корпусу приставів дозволити звертатися через раду до керівника ДПС дозволити утворити професійне об'єднання податкових приставів з солідарною відповідальністю щодо відшкодування збитків, заподіяних кимсь з них при виконання службових обов'язків, а також про відповідне повернення внесених приставами застав. Якщо при поданні такого прохання рада податкових приставів зазначить надійні та гарантовані джерела коштів щодо потенційного відшкодування можливих збитків, заподіяних діями приставів (у тому числі, наприклад, відповідний фонд заставних внесків, який, проте, перебуватиме в управлінні не Державного казначейства, а відповідної ради приставів), то керівник ДПС виносить має винести рішення про передачу внесених приставами застав. Від моменту повернення застав рада податкових приставів набуває повної дисциплінарної влади над ними в межах стягнень, згаданих у п.5 цього параграфу (див. вище) з тим, що на ухвали ради з цього приводу жодні скарги з боку податкових приставів не допускаються (тобто, таке дисциплінарне рішення є остаточним і оскарженню

не підлягає); таке стягнення не звільняє пристава від дисциплінарної влади органу ДПС, інших владних інституцій в межах чинного законодавства. Пропонується також до повноваження ради податкових приставів, що вступили в професійне об'єднання з солідарною відповідальністю, віднести виключення пристава з такого професійного об'єднання (з відповідними правовими наслідками, пов'язаними із заставою), подання до керівника ДПС про звільнення приставів за їхніми заявами, звільнення тих приставів, які визнані радою професійно неспроможними, а також щодо найму на вакантні місця інших кандидатів. Зрозуміло, що в тих органах ДПС, де утворено професійне об'єднання судових приставів на підставах, викладених вище, відшкодування збитків, заподіяних ким-небудь з приставів при виконанні службових доручень, становить прямий і безпосередній обов'язок ради податкових приставів (знову ж таки, маємо інструмент досудового врегулювання справи). При цьому особи, незадоволені рішеннями ради з цього питання, можуть або оскаржити це рішення через керівника ДПС, який вирішує суперечки подібного роду остаточно, або ж відшкодувати збитки у загальному порядку цивільного судочинства.

По-третє, окрім персоніфікованої відповідальності безпосередніх виконавців податкових процедур (у нашому випадку – "податкових приставів", про яких йшлося вище), маємо враховувати, що платники податків можуть зазнавати збитків (як прямих, так і непрямих, у тому числі втрати потенційних вигід і доходів) внаслідок дій і посадових осіб ДПС, що мають статус репрезентантів. Тому окрему групу пропозицій становить пропозиція про механізми відшкодування збитків завданих платникам податків, з боку держави. Для цього в складі державного бюджету пропонується утворити фонд страхування відповідальності держави перед платниками податків. Фонд формується за рахунок коштів державного бюджету. Також складовою частиною такого фонду можуть вважатися ті закладні (заставні) суми, що вносяться податковими приставами, які не входять до складу професійних об'єднань з солідарною відповідальністю.

До посадових осіб зі статусом репрезентантів, винних у вчиненні неправомірних дій відносно платників податків, що призвело до збитків останніх (в тому числі й прямих збитків, а також втрати потенційних вигід й доходів) пропонується застосовувати систему адміністративних санкцій та фінансових покарань у вигляді штрафів – систему штрафів варто перебачити в кодексі про адміністративні правопорушення (в частині порушень, пов'язаних із зловживанням службовим становищем), а частину – в Податковому кодексі України. За рахунок цих платежів можна було б формувати фонд страхування відповідальності держави перед платниками податків. Санкції пропонується покладати на всіх учасників податкового процесу з боку органів ДПС, в тому числі на:

1. Безпосередніх виконавців акту перевірки (якщо такий не є учасником професійного об'єднання з солідарною відповідальністю; у іншому разі гарантом і носієм штрафу стає таке професійне об'єднання);
2. Керівників структурних підрозділів, які санкціонували складання актів (з аналогічним зауваженням);

3. Керівників інших структурних підрозділів, неправомірні дії яких призвели до порушення прав платників податків (з аналогічним зауваженням);

4. Керівник органу державної податкової служби, який затвердив відповідний акт перевірки (персонально як посадова особа зі статусом репрезентанта).

Сумою штрафу доцільно було б визнати суму страхового відшкодування, отриманого платником податку з фонду страхування – іншими словами, йдеться про запровадження механізмів регресних позовів. У разі судового розгляду питання про завдання діями або бездіяльністю працівників ДПС (як приставів, так і посадовців) збитків платнику податків суд визначає розмір збитків і виносить ухвалу відшкодувати заподіяні збитки з фонду страхування. Відповідно, фонд звертається до суду (або в позасудовому порядку провадить внутрішнє розслідування) та з'ясовує, з вини яких осіб фонд змушений був нести витрати на відшкодування. Пропорцію розподілу суми санкцій між всіма посадовими особами слід було б визначати спеціальним рішенням адміністративного суду або іншого органу судової влади, у юрисдикції якого перебували б подібні справи.

Для захисту інтересів платників податків в частині збереження оборотних коштів пропонується запровадити систему нарахування платником податків суми пені. При цьому пеня самостійно нараховується платником податків на акті суми:

1. Суми податків, зборів, обов'язкових платежів, нарахованих та утриманих органами ДПС або платником податків за рішенням державних органів у тих випадках, коли таке нарахування та утримання суперечить базовим положенням законодавства України щодо системи оподаткування, окремих податків, зборів, обов'язкових платежів;

2. Суми неправомірно утриманих недоїмок, визнаних судом стягнутими незаконно;

3. Аналогічні суми штрафів, пеней, санкцій, які були обчислені органом ДПС;

4. Суми сплачених платником податків авансових платежів податків (у випадку, коли ці суми вносяться до бюджетів до визначеного законодавством терміну сплати податків);

5. Суми заборгованості держави перед платником податків щодо надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів; (в тому числі бюджетне та експортне відшкодування з ПДВ).

Нарахування такої пені проводяться платником податку з моменту виникнення порушення прав платника податків і граничним терміном має момент припинення порушення права платника податків. Пропонується в цій частині не застосовувати термін позовної давності, або для справ порушення прав платників податків встановити інший (нестандартний) термін позовної давності. На суми нарахованої пені пропонується не збільшувати валові доходи або інші показники діяльності платників податків, а всі нараховані суми пені дозволити використовувати в якості податкового кредиту з будь-яких зручних для платника податків платежів до бюджету в та до державних цільових фондів. З цією метою пропонується внести відповідні розділи у всі бланки податкової звітності.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволило визначити статус працівників фіскальної бюрократії у частині виокремлення функцій репрезентанта та комісара, що дозволяє мінімізувати ризики та максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави. Для цього пропонується (а) ліквідувати в структурі ДПС силових підрозділів, передавши їхні функції правоохоронним органам; цим самим органи ДПС та її посадові особи втрачатимуть інструменти владного примусу; (б) зберегти статус репрезентанта лише й винятково за керівними посадовими особами ДПС; (в) пропонується запровадити у правове поле поняття фінансової відповідальності працівників органів ДПС та забезпечити у такий спосіб їхню персональну відповідальність за порушення інтересів платників податків; (г) для забезпечення гарантій персональної відповідальності працівників ДПА пропонується запровадити внесення кандидатом на посаду певної закладної (заставної) суми, основне призначення якої – служити фінансовою гарантією персональної відповідальності працівника податкової служби у разі вчинення дій, які нанесли шкоду платникам податків та/або державі. Для захисту інтересів платників податків щодо забезпечення економічних інтересів у частині збереження оборотних коштів запропоновано використовувати систему нарахування платником податків суми пені. Нарухування такої пені має провадитися платником податку самостійно, з моменту виникнення порушення прав платника податків і граничним терміном має момент припинення порушення права платника податків. суми податків, зборів, обов'язкових платежів, нарахованих та утриманих органами ДПС всупереч базовим положенням законодавства України щодо системи оподаткування, окремих податків, зборів, обов'язкових платежів; суми неправомірно утриманих недоїмок, визнаних судом стягнутими незаконно; аналогічні суми штрафів, пені, санкцій, які були обчислені органом ДПС; суми сплачених платником податків авансових платежів податків (у випадку, коли ці суми вносяться до бюджетів до визначеного законодавством терміну сплати податків); суми заборгованості держави перед платником податків щодо надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів; (в тому числі бюджетне та експортне відшкодування з ПДВ).

1. Браславець О. Податковий процес як форма забезпечення інтересів його учасників / О. Браславець. // Теорії мікро-макроекономіки: Зб. наук. пр. проф. -викл. складу і аспірантів / Редкол. : Ю. В. Ніколенко (відп. ред. ) та ін. Вип. 13 / За ред. Ю. М. Мальчина, Ю. В. Ніколенка. К. : Знання України, 2003. С. 199-206.

2. Вольф М. Задачи налогового судопроизводства в правовом государстве / М. Вольф, К. Хартман // Налоговые правоотношения: Сборник статей. Проект ЮСАИД по развитию коммерческого права, АРД/Чекки – ОО "Палата налоговых консультантов", Кыргызская Республика. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ard-checchi.kg/nalogi/raz\\_31.phtml](http://www.ard-checchi.kg/nalogi/raz_31.phtml).

3. Воронкова О. М. Податковий процес і напрями його удосконалення / О. Воронкова. // Фінанси України. 2002. № 12. С. 63-67.

4. Гудимов В. И. Налогово-контрольное производство в России. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article17.html>.

5. Даниленко А.І., Даниленко Л.П. Податкова політика і система оподаткування / А. Даниленко, Л. Даниленко // Фінансово-кредитні важелі державного регулювання економіки: Зб. наук. пр. / НАН України, Ін-т економіки (Редкол.: А. І. Даниленко (відп. ред. ) та інші). К. : 2002. 158 с.

6. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права: Навч. пос. / Н. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2001. 304 с.
7. Реформы Александра II / Сост. О. Чистяков, Т. Новицкая. М. : Юрид. лит., 1998. 464 с.
8. Финансовое право : [підручник] / Керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. Харків: Фірма "Консум", 1998. 496 с.
9. Шмитт К. Диктатура. От истоков современной идеи суверенитета до пролетарской классовой борьбы. / Пер. С нем. Ю. Ю. Коринца; Под ред. Д. В. Кузницына: монография / К. Шмитт. СПб. : Наука, 2005. 326 с.
10. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права : монография / Д. Щекин. М. : Статут, 2007. 240 с.

- 
1. Braslavets O. Podatkovyi protses yak forma zabezpechennia interesiv yoho uchasykiv / O. Braslavets. // Teorii mikro-makroekonomiky: Zb. nauk. pr. prof. -vykl. skladu i aspirantiv / Redkol. : Yu. V. Nikolenko (vidp. red. ) ta in. Vyp. 13 / Za red. Yu. M. Malchyna, Yu. V. Nikolenka. K. : Znannia Ukrainy, 2003. S. 199-206.
  2. Volf M. Zadachy nalohovoho sudoproizvodstva v pravovom hosudarstve / M. Volf, K. Khartman // Nalohovyye pravootnosheniya: Sbornyk statei. Proekt YuSAYD po razvytyiu kommercheskoho prava, ARD/Chekky – OO "Palata nalohovykh konsultantov", Кыргызskaia Respublyka. [Elektronnyi resurs] / Rezhym dostupu: [http://www.ard-heckchi.kg/nalogi/raz\\_31.phtml](http://www.ard-heckchi.kg/nalogi/raz_31.phtml).
  3. Voronkova O. M. Podatkovyi protses i napriamy yoho udoskonalennia / O. Voronkova. // Finansy Ukrainy. 2002. № 12.S. 63-67/
  4. Hudymov V. Y. Nalohovo-kontrolnoe proyzvodstvo v Rossyy. [Elektronnyi resurs] / Rezhym dostupu : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article17.html>.
  5. Danylenko A.I., Danylenko L.P. Podatkova polityka i systema opodatkuvannia / A. Danylenko, L. Danylenko // Finansovo-kredytni vazheli derzhavnoho rehuliuvannia ekonomiky: Zb. nauk. pr. / NAN Ukrainy, In-t ekonomiky (Redkol.: A. I. Danylenko (vidp. red. ) ta inshi). K. : 2002. 158 s.
  6. Kucheriavenko N.P. Основы налогового права: Навч. пос. / N. Kucheriavenko. Kharkov : Lehas, 2001. 304 s.
  7. Реформы Александра II / Сост. О. Чыстыяков, Т. Новытскаиа. М. : Yuryd. lyt., 1998. 464 s.
  8. Finansove pravo : [pidruchnyk] / Kerivnyk avt. kolektyvu i vidp. red. L. K. Voronova. Kharkiv: Firma "Konsum", 1998. 496 s.
  9. Shmytt K. Dyktatura. Ot ystokov sovremennoi ydey suverenyteta do proletarskoi klassovoi borby. / Per. S nem. Yu. Yu. Koryntsa; Pod red. D. V. Kuznytsyna: monohrafiya / K. Shmytt. SPb. : Nauka, 2005. 326 s.
  10. Shchekyn D. M. Nalohovyye rysky y tendentsyy razvytyia nalohovoho prava : monohrafiya / D. Shchekyn. M. : Statut, 2007. 240 s.