

## РОЗДІЛ 6

### АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 35.072

#### ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО ОМБУДСМЕНА ЯК ОДИН ІЗ ЗАСОБІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ ЛЮДИНИ В ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ

Анісімова М.Ф.,  
к.і.н., к.ю.н., доцент, професор кафедри міжнародного права

Косуля І.В.,  
бакалавр права

*Національний університет державної податкової служби України*

Стаття присвячена одній з актуальних проблем сьогодення – створенню в Україні інституту податкового омбудсмена як однієї з ланок національного механізму забезпечення і захисту прав людини, який покликаний здійснювати парламентський контроль за дотриманням прав людини і громадянина в податкових правовідносинах. Грунтуючись на аналізі досвіду діяльності податкових органів деяких зарубіжних країн, де цей інститут успішно функціонує, і з метою поліпшення обслуговування платників податків запропоновано ввести в Україні посаду податкового омбудсмена. Визначені його завдання, функції, підкреслено значення запровадження податкового омбудсмена як позасудового інструмента вирішення податкових спорів, що виникають між платниками податків і представниками фіскальної служби та інших контролюючих органів держави.

В статті наголошено, що в умовах триваючого реформування і нестабільності вітчизняного податкового законодавства інститут податкового омбудсмена сприятиме підвищенню прозорості діяльності фіскальних органів та їх доступності для платників податків. Він також дозволить удосконалити національний механізм забезпечення і захисту прав людини та наблизити його до рівня високих європейських стандартів, що важливо з огляду на необхідність адаптації українського законодавства до правових норм ЄС.

**Ключові слова:** європейські стандарти захисту прав і свобод людини, національний механізм забезпечення і захисту прав людини, парламентський контроль за дотриманням прав людини і громадянина, державна фіскальна служба, контролюючі органи держави, платники податків, податкове законодавство, податкові правовідносини, податковий омбудсмен, позасудовий інститут вирішення податкових спорів.

Анісімова М.Ф., Косуля І.В. / ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО ОМБУДСМЕНА КАК ОДИН ИЗ СПОСОБОВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ ЧЕЛОВЕКА В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ / Национальный университет государственной налоговой службы Украины

Статья посвящена одной из актуальных проблем современности – созданию в Украине института налогового омбудсмена как одного из звеньев национального механизма обеспечения и защиты прав человека, который призван осуществлять парламентский контроль соблюдения прав человека и гражданина в налоговых правоотношениях. На основании анализа опыта деятельности налоговых органов некоторых зарубежных стран, где этот институт успешно функционирует, и с целью улучшения обслуживания налогоплательщиков предложено ввести в Украине должность налогового омбудсмена. Определены его задачи, функции, подчеркнуто значение введения налогового омбудсмена как внесудебного инструмента разрешения налоговых споров, возникающих между налогоплательщиками и представителями фискальной службы, а также других контролирующих органов государства.

В статье указывается, что в условиях проводимой реформы и нестабильности отечественного налогового законодательства институт налогового омбудсмена будет способствовать повышению прозрачности деятельности фискальных органов и их доступности для налогоплательщиков. Он также позволит усовершенствовать национальный механизм обеспечения и защиты прав человека и приблизить его к уровню высоких европейских стандартов, что важно с учетом необходимости адаптации украинского законодательства к правовым нормам ЕС.

**Ключевые слова:** европейские стандарты защиты прав и свобод человека, национальный механизм обеспечения и защиты прав человека, парламентский контроль соблюдения прав человека и гражданина, государственная фискальная служба, контролирующие органы государства, налогоплательщики, налоговое законодательство, налоговые правоотношения, налоговый омбудсмен, внесудебный институт разрешения налоговых споров.

Anisimova M.F., Kosulya I.V. / THE TAX OMBUDSMAN INSTITUTE AS ONE WAY FOR SECURING THE HUMAN RIGHTS IN TAX RELATIONS / National University of State Tax Service of Ukraine

This article is devoted to one of the urgent problems of our time – the creation of Tax Ombudsman Institute in Ukraine as one of the units of the national mechanism for securing and protecting the human rights and is intended to exercise parliamentary control of human rights and civil rights in tax legal system. It is based on the analysis of the experience of the tax authorities of some foreign countries where the institution operates successfully, and is done in order to improve service to taxpayers in Ukraine prompted by tax ombudsman office. Its' objectives and functions, emphasize the importance of the introduction of the tax ombudsman as extrajudicial means to resolve tax disputes between taxpayers and fiscal service representatives, as well as other regulatory bodies of the state. Note that to enhance the credibility and authority of the tax ombudsman, its' candidacy should be coordinated with the participation of representatives of government, business and international financial institutions.

The article points out that in the context of the ongoing reform and instability of the domestic tax laws of the tax ombudsman institution will boost economic development, the fight against corruption, the advancement of the business and investment climate in the country, will increase transparency of the fiscal authorities and available to taxpayers. Its' creation will serve to ensure reconciliation of tax legal in cases of infringement, misconduct or unlawful decision by bodies of law (officials) state fiscal Service of Ukraine with respect to taxpayers. Institute tax ombudsman will also improve the national mechanism to ensure and protect human rights and to bring it closer to the level of high European standards, which is important in view of the need of adaptation of Ukrainian legislation to EU law.

**Key words:** European standards of protection of the rights and freedoms of the individual, the national mechanism to ensure and protect human rights, parliamentary scrutiny of human rights and civil rights, public service, fiscal, regulatory authorities of the state, taxpayers, tax legislation, tax legal, tax ombudsman institute extrajudicial settlement of tax disputes.

Перезавантаження державної системи управління (командно-адміністративна, що діяла раніше, міняється на ринкову) супроводжується в суспільстві зміною всіх економічних відносин, методів та напрямків їх регулювання. Особливо це стосується методів державного регулювання економіки за допомогою податків, які за своєю суттю є однією з головних складових частин фінансової політики як на загальнодержавному рівні, так і на нижчих рівнях управління. Успіх проведення податкової реформи та забезпечення ефективного функціонування податкової системи України значною мірою визначається формуванням чітких організаційних структур, процедур і системи відносин, що мали б забезпечити простоту, ефективність та оперативність виконання обов'язків зі сплати податків і зборів з одночасним гарантуванням та суворим дотриманням прав і законних інтересів усіх платників податків.

Проте здійснювана нині податкова реформа практично відразу після введення в дію Податкового кодексу України виявила суттєві недоліки правової регламентації податкових відносин та принципові організаційні прорахунки в механізмі реалізації законодавчих положень, тому не дивно, що фахові оцінки вітчизняної системи оподаткування як недосконалої фактично не змінилися [1]. Разом з ними залишилися й раніше існуючі проблеми, гострота вирішення яких зростає у зв'язку із необхідністю адаптації українського законодавства до правових норм ЄС. Не останнє місце серед них посідає проблема захисту прав платників податків.

Маса податкових зловживань, що спричинена значним податковим тиском та суб'єктивізмом контролюючих органів по відношенню до платників податків, логічно призводить до негативного ставлення останніх до діючої податкової системи. Це зумовлює необхідність удосконалення підходів до захисту прав платників податків, пошуку нових ефективних механізмів допомоги їм.

Згадана проблематика знайшла своє відображення у наукових працях В. Л. Андрущенко, В. В. Безуглої, Н. В. Воротиної, Л. В. Лазаревої, Т. А. Лагковської, Е. Лентовської, О. В. Марцеляка, М. П. Кучерявенка, В. І. Полюховича, Т. О. Проценка, О. І. Рудика, Л. А. Савченко, В. М. Селіванова, Т. В. Тучак, В. К. Шкарупи та інших вітчизняних і зарубіжних фахівців [2]. Однак, незважаючи на те, що ця проблема неодноразово висвітлювалася в юридичних і економічних наукових джерелах, в Україні все ще не розроблена чітка концепція захисту прав платників податків. А існуючі наукові розробки не мають комплексного характеру. Наведене обумовило вибір теми дослідження і є свідченням актуальності її наукових положень як для теоретичного аналізу стану правового регулювання податкових відносин в Україні, так і для визначення нових концептуальних підходів щодо їх розвитку та вдосконалення в аспекті захисту прав платників податків.

Варто зазначити, що досліджувана проблема вивчається в тісному взаємозв'язку з іншими аспектами податкових правовідносин, а саме: захист та реалізація права на звернення до контролюючого органу; відшкодування збитків, завданих платникам податків унаслідок неправомірних дій контролюючих органів держави; усунення колізій, існуючих у чинному податковому законодавстві.

Метою статті є аналіз досвіду зарубіжних країн щодо функціонування інституту податкового омбудсмена для запозичення певних ідей, які можуть бути використані у процесі створення в Україні аналогічної ланки механізму захисту прав людини, з однієї сторони, та незалежного позасудового інституту вирішення податкових спорів – з іншої. Це дозволить оптимізувати форми і методи обслуговування платників податків та наблизити національний механізм захисту прав людини до високого рівня європейських правових стандартів.

Відповідно до Закону України «Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини», омбудсмен є по-

садовою особою, на яку покладаються функції контролю за дотриманням законних прав та інтересів громадян. Він на постійній основі здійснює парламентський контроль за дотриманням конституційних прав і свобод людини і громадянина та захист прав кожного на території України і в межах її юрисдикції [3]. Таким чином, омбудсмен уповноважений здійснювати контроль в абсолютно всіх галузях суспільного життя.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що ефективність функціонування інституту омбудсмена значно підвищується при розподілі сфер контролю між декількома спеціалізованими омбудсменами. Сьогодні більшість європейських країн вже мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, основна функція яких – аналізувати скарги і запити платників податків та захищати їх інтереси за наявності впевненості у несправедливості або помилці, що мали місце при вирішенні справи. Юрисдикція податкового омбудсмена також передбачає можливість тимчасового призупинення справи, подання запитів і рекомендацій відповідним посадовим особам стосовно шляхів виправлення ситуації.

Сучасна світова практика дає все більше прикладів використання для організації діалогу «платник податків – держава» посередника. Так, у Канаді Уряд Торі запровадив у 2008 році посаду податкового омбудсмена для здійснення контролю за застосуванням нового білля про права платника податків. Він уповноважений визначати, як Агентство з податків Канади взаємодіє з громадськістю. Запроваджуючи цю посаду, уряд Канади мав на меті підвищити відповідальність податкового відомства і поліпшити обслуговування платників податків, а також дати канадцам «нову гарантію того, що до них будуть ставитися справедливо і з повагою» [4]. Омбудсмен повинен звітувати безпосередньо перед міністром національних доходів. Річний звіт він повинен представляти парламенту країни.

До повноважень омбудсмена входить проведення неупереджених та незалежних перевірок скарг населення, що стосуються послуг податкового відомства (наприклад, помилки, необгрунтовані затримки, інформація, що вводить в оману, грубість персоналу), надання громадськості інформації про процес розгляду скарг. Він також може надавати рекомендації міністру з національних доходів стосовно питань адміністрування податкової системи [5]. У той же час, коло повноважень податкового омбудсмена є суворо обмеженим. Наприклад, він не вправі займатися скаргами, що стосуються податкової політики, податкового закону або рішень суду. Крім того, омбудсмен дозволяється брати до розгляду справи тільки за умови попереднього вичерпання всіх існуючих процедур щодо вирішення скарг Агентством з податків Канади.

Посада податкового омбудсмена також існує у США, Великобританії, Австралії, Іспанії, Пакистані, Індії та Південній Африці. Так, з метою захисту прав платників податків і зниження на них тиску податкового навантаження, уряд Великобританії у 2006 році оголосив про створення посади податкового омбудсмена. На цей крок Уряд надихнуло успішне функціонування раніше створених омбудсменів банківських і страхових послуг. У Великобританії, омбудсмен вивчає скарги, що стосуються таких питань, як неналежне надання платникам податків консультацій; відмова податкових органів у наданні відповідей на певні питання; порушення процедури; груба поведінка, упереджене ставлення з боку посадових осіб податкових органів; помилки, що мали місце в обробці претензій платників податків тощо.

У США функцію омбудсмена на федеральному рівні здійснює служба захисту платників податків (Taxpayer Advocate Service (TAS) – адвокат платників податків), штат якої налічує приблизно 2000 працівників. Крім цього, є, принаймні, один місцевий адвокат для платників податків у кожному штаті. Повноваженнями адвоката

платників податків є виявлення та вирішення проблем платників податків зі службою внутрішніх доходів і можливість пропонувати зміни до законодавства, що стосуються адміністративної практики. Служба захисту платників податків також бере участь в аналізі пропозицій, спрямованих на реформування методичних вказівок щодо застосування системи оподаткування [6, с. 106-108]. Незалежність діяльності податкового омбудсмену, який перебуває під контролем служби внутрішніх доходів США, забезпечується тим, що звітувати двічі на рік він має лише Конгресу США.

В Австралії омбудсменом є незалежний чиновник, уповноважений розглядати скарги на дії більшості державних установ федерального рівня, включаючи Податкове управління. Омбудсмен є незацікавленою особою, яка в своїх рішеннях керується принципами справедливості. Він проводить розслідування та вживає заходів щодо заяв, які стосуються цілої низки питань податкового адміністрування: це дії щодо стягнення боргів, рішення про банкрутство, здійснення перевірок, надання консультацій, обробка кореспонденції, питання затримки у прийнятті рішень, обробка приватних та загальних позицій податкових органів, перевірки гарантій пенсійних виплат, робота системи «оплата при отриманні заробітку» і т. ін. [6, с. 97-98].

Маючи широкі повноваження при розгляді скарг, омбудсмен може зобов'язати державних службовців надати йому необхідні документи і відповіді на його запитання. Податковий омбудсмен виносить рішення про те, чи є дія або рішення Податкового управління (іншої державної установи) помилковим, необґрунтованим, несправедливим або дискримінаційним. Якщо омбудсмен дійде висновку, що службовці державної установи допустили помилку, він вправі рекомендувати відповідній установі виправити її, або може запропонувати свій варіант вирішення проблеми (наприклад, рекомендувати установі дати пояснення своїх дій або вибачитися, прийняти нове або змінити попереднє рішення, анулювати борг платника податків або виплатити йому компенсацію). У разі несприйняття сформульованих у звіті рекомендацій в омбудсмена є право передати звіт прем'єр-міністру або парламенту [7].

Податковий кодекс Грузії, що набрав чинності у січні 2011 року, містить низку важливих положень щодо створення Уповноваженого з прав підприємців – інституту податкового омбудсмена, якого призначає прем'єр-міністр за згодою Парламенту. Омбудсмен відповідальний за забезпечення прав і законних інтересів платників податків і більш ефективні взаємовідносини між державою і приватним сектором [8]. Основним призначенням цього інституту, згідно зі ст. 42 Податкового кодексу Грузії, є створення сприятливого ділового середовища в країні. Крім того, грузинський бізнес-омбудсмен повинен виявляти факти порушень законодавства у діловій сфері і реагувати на них.

До його функцій також входить розгляд заяв і скарг, що стосуються порушення податкових прав. Податковий омбудсмен має право витребувати у податкових органів потрібну йому інформацію про платника податків та його претензії, і в разі виявлення факту порушення прав останнього звернутися до відповідних органів і рекомендувати відновити порушені права [9]. Відповідно до Податкового кодексу Грузії омбудсмену не дозволено брати в роботу ті справи, які вже розглядалися в суді. Податковий омбудсмен раз на рік готує свою доповідь про становище в сфері захисту прав платників податків і представляє її Фінансово-бюджетному комітету Парламенту Грузії [10].

Голова Податкового комітету міністерства фінансів Казахстану, Даулет Ергожин, також підтримує ідею створення в республіці спеціальної комісії на зразок рад, яка б розглядала скарги (апеляції) підприємців, аналізувала чинні і розробляла нові нормативно-правові акти у сфері оподаткування. На думку урядовця, ця структура має бути «третьою стороною» на зразок інституту омбуд-

смена, в якій були б акредитовані незалежні громадські організації [11].

Не дивлячись на те, що Україна здійснила ряд реформ, спрямованих на кодифікацію податкового законодавства та оптимізацію системи податкових і митних органів, податкові правовідносини в нашій державі все ще мають складний характер. Практика сьогодення рясніє прикладами конфліктних ситуацій, що мають місце між представниками фіскального відомства, інших контролюючих органів держави та платниками податків. В цих умовах в активному пошуку доступних інструментів врегулювання чи запобігання спорів, альтернативних досить дорогим (як з огляду на матеріальні витрати, так і з точки зору втрат часу) судовим провадженням, зацікавлені всі – і представники бізнесу, і влада, і громадськість в цілому.

Сьогодні в Україні вже існують два омбудсмена – Уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Уповноважений Президента України з прав дитини. Разом з тим, вважаємо, що з урахуванням позитивного досвіду інших країн, доцільно запровадити інститут податкового омбудсмена (в особі Уповноваженого з прав підприємців) або його аналог у вигляді органу з іншою назвою (наприклад, комітет захисту підприємництва), який би спеціалізувався на розгляді скарг і апеляцій платників податків на дії та рішення органів (посадових осіб) фіскального відомства України. Запровадження інституту податкового омбудсмена дозволить сприяти примиренню сторін податкових правовідносин у випадках порушення прав, вчинення неправомірних дій або прийняття незаконних рішень органами (посадовими особами) ДФС України стосовно платників податків.

До функцій податкового омбудсмена (його апарата) має входити не лише розгляд скарг і апеляцій платників податків, пов'язаних з адміністративними аспектами діяльності органів ДФС (затримка у поверненні надмірно сплачених податків, несвоєчасне відшкодування ПДВ та ін.), але й розгляд заяв і скарг платників податків, пов'язаних з правопорушеннями співробітників фіскальних органів (необґрунтовано груба поведінка, недотримання графіку робочого часу, порушення адміністративних інструкцій і наказів тощо). На відміну від відділу внутрішнього контролю, що існує в структурних підрозділах ДФС України, омбудсмен має зосереджуватися не лише на посадових проступках співробітників фіскальних органів, а й на справах, де фіскальній службі не вдається своєчасно й адекватно надати послуги платнику податку із загальних або конкретних питань. Втручання омбудсмена в повсякденну роботу фіскальних органів має бути мінімальним, але повинно значно підвищити прозорість їх діяльності та доступність для платників податків.

Народний депутат України, Арсеній Яценюк, свого часу пропонував у вигляді змін до Податкового кодексу, проектом закону № 8398 від 18 квітня 2011 року, запровадити інститут уповноваженого з питань захисту прав платників податків, який буде здійснювати моніторинг виконання податкового законодавства та контролювати дотримання прав платників податків. На жаль, тоді Верховна Рада не прийняла таку пропозицію. Офіційна відмова базувалась на положеннях Конституції України, адже відповідно до п. 17. ч. 1 ст. 85 Основного Закону до повноважень Верховної Ради України віднесено призначення на посаду та звільнення з посади лише Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, який за змістом ст. 101 Конституції України здійснює парламентський контроль за додержанням прав і свобод людини і громадян, в тому числі й у сфері оподаткування [12].

У березні 2013 під час робочої зустрічі із заступником директора ЄБРР в Україні, Гремом Хагчісоном, від імені Федерації роботодавців України було висловлено підтримку ініціативи Європейського банку реконструкції та

розвитку про створення в Україні посади омбудсмена з податкових та митних справ [13].

А у травні цього ж року під час підписання між Кабінетом Міністрів України, бізнес-організаціями та ЄБРР меморандуму про Антикорупційну ініціативу, в рамках якої планується створити незалежний орган – бізнес-омбудсмена, що має сприяти боротьбі з корупцією та поліпшенню інвестиційного клімату в країні, заступник Голови Ради Федерації роботодавців України, Д.Олійник, наголосив, що «бізнес має високі очікування від цієї установи, тому ми розглядаємо її як свого роду «швидку допомогу» для роботодавців, що оперативного реагуватиме на всі корупційні випадки з боку посадових осіб контролюючих, правоохоронних органів та органів прокуратури» [14]. Відповідно до положень підписаного Меморандуму, кандидатура омбудсмена має бути узгоджена за участю представників Уряду, ділових кіл та міжнародних фінансових інституцій.

Нині до Верховної Ради України народним депутатом С.Л. Тігіпком знову подано законопроект № 4154а про внесення змін до Податкового кодексу (по суті аналогічний тому, який пропонувався А. Яценюком), що передбачає створення нового для України інституту – податкового омбудсмена. Яким буде його доля покаже час. Але з огляду на 165-те місце України у рейтингу країн світу з найскладнішою податковою системою [15, с. 57], факти податкових протестів, викликаних справедливим обуренням бізнес спільноти на постійні порушення її прав та законних інтересів, та зважаючи на нестабільність податкового законодавства, що руйнує взаємну довіру бізнесу і влади та загострює соці-

альну напругу, нагальна потреба його якнайшвидшого прийняття видається очевидною.

Підбиваючи підсумки вищевикладеному, зазначимо, що аналіз досвіду деяких зарубіжних країн (Австралії, Великобританії, Грузії, Канади, США), які мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, щодо реформування системи спеціальних органів управління оподаткуванням засвідчує доцільність запровадження в Україні аналогічної інституційної ланки правозахисного механізму з метою забезпечення стабілізації податкової системи, підвищення ефективності її функціонування, гарантування додержання прав платників податків та відновлення їх порушених прав.

На користь цього також свідчить і практика податкового адміністрування у країнах ЄС, яка останнім часом демонструє значні успіхи у створенні рівноправних відносин між фіскальними органами і платниками податків. Крім розробки новітніх методів адміністрування податків, там значна увага приділяється роз'ясненню платникам їх прав і створенню механізмів, які забезпечують їх реалізацію в повному обсязі.

Для досягнення відкритості і прозорості державної політики у сфері оподаткування потрібно не тільки розробляти нові формалізовані документи, але й оперативного їх приймати. А головне – реально втілювати в життя ідею створення альтернативного виду омбудсмена – податкового. Це сприятиме удосконаленню національного механізму забезпечення і захисту прав людини та наближенню його до рівня високих європейських стандартів, що важливо з огляду на необхідність адаптації українського законодавства до правових норм ЄС.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Іванов В. Чи потрібен українцям податковий омбудсмен? / В. Іванов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://blogs.lb.ua/vladimir\\_ivanov/155500\\_chi\\_potriben\\_ukraintsyam\\_podatkoviy.html](http://blogs.lb.ua/vladimir_ivanov/155500_chi_potriben_ukraintsyam_podatkoviy.html)
2. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.; Рудік О. Інститут спеціалізованого і місцевого омбудсмена як механізм захисту прав людини : зарубіжний досвід / Олександр Рудік, Леся Лазарева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Dums/2011\\_3/11gromlzd.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2011_3/11gromlzd.pdf) ; Лентовска Е. Омбудсман в странах Восточной и центральной Европы (Польский опыт) / Е. Лентовска // Рос. бюллетень по правам человека. – 1995. – № 7. – с. 133-141 ; Марцеляк А. Международный опыт функционирования некоторых специализированных омбудсменов / А. Марцеляк. – Режим доступу : [www.yajurist.info/mejdunarodnie-otnosheniya/mezhdunarodnyj-opytfunkcionirovaniya-nekotoryh-specializirovannyh-ombudsmenov.html](http://www.yajurist.info/mejdunarodnie-otnosheniya/mezhdunarodnyj-opytfunkcionirovaniya-nekotoryh-specializirovannyh-ombudsmenov.html)
3. Про Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини : Закон України від 23 грудня 1997 року № 776/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 20. – Ст. 99.
4. В Канаде появится налоговый омбудсмен [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://wikicanada.ru/arhiv\\_novostej/ekonomika/v\\_kanade\\_poyavitsya\\_nalogovyj\\_ombudsmen.html](http://wikicanada.ru/arhiv_novostej/ekonomika/v_kanade_poyavitsya_nalogovyj_ombudsmen.html)
5. Taxpayers' Ombudsman Upholding Your Service Rights. Офіційний сайт омбудсмена платників податків Канади [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.121oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>
6. Исследование по анализу действующей ситуации в Казахстане, изучению и применимости международного опыта в области независимого внесудебного института рассмотрения налоговых споров и по совершенствованию института внесудебной налоговой апелляции в налоговом органе. JUDr. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ank.kz/docs/Досудебное%20рассмотрение%20споров.pdf](http://www.ank.kz/docs/Досудебное%20рассмотрение%20споров.pdf)
7. Commonwealth Ombudsman [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ombudsman.gov.au/>
8. Бизнес-омбудсмен намерен усовершенствовать «Налоговый кодекс» Грузии. Интернет-издание «Кавказский узел». Новости от 15 марта 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kavkaz-uzel.ru/articles/182353/>
9. В Грузии введена должность налогового омбудсмена. Новости ИА «Росбалт» от 28. 01. 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rosbalt.ru/exussr/2011/01/28/813648.html>
10. Налоговый омбудсмен : Проблема бизнес-среды не так велика, как воспринимается. Сайт информационного агентства Civil Georgia. Ежедневные новости онлайн. Тбилиси / 21 марта 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=21796>
11. Глава Налогового комитета поддерживает создание института «налогового омбудсмена» в Казахстане. Агенство международной информации «Новости-Казахстан», 11.01.2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.newskaz.ru/esopotu/20120111/2471709.html>
12. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 року. – К. : Преса України, 1997. – 80 с.
13. ФРУ підтримує ініціативу ЄБРР створити в Україні посаду омбудсмена з податкових та митних справ. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://radakmu.org.ua/uploads/file/-/210313.pdf>
14. В Україні може з'явитись бізнес-омбудсмен. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.tk-textile.com.ua/storage/news/golos\\_biznesa\\_2\\_ukr\\_sm.pdf](http://www.tk-textile.com.ua/storage/news/golos_biznesa_2_ukr_sm.pdf)
15. Єфанова Т. А. Оскарження податкових рішень-повідомлень в адміністративному порядку / Т. А. Єфанова // Юридичний журнал. – 2009. – № 8. – С. 56–59.