

ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В УКРАЇНІ, УКРАЇНСЬКЕ ЗАКОНОДАВСТВО ТА АЛЬТЕРНАТИВИ

RESOLUTION OF TAX DISPUTES IN UKRAINE, UKRAINIAN LEGISLATION AND ALTERNATIVES

Тарасова А.Д., студентка III курсу
факультету адвокатури

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Червінська Д.І., студентка III курсу
факультету адвокатури

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Стаття присвячена висвітленню однієї з актуальних теоретико-методологічних проблем податкового права – питанню вирішення податкових спорів в Україні. Окреслено зміст поняття «податковий спір» на основі аналізу праць вітчизняних і зарубіжних науковців. Запропоновано нове визначення податкового спору як конфліктної ситуації, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів. Досліджено основні міжнародно-правові класифікації податкових спорів за різними критеріями, а саме: залежно від ініціатора спору, за предметом оскарження, за суб'єктом, за сферою виникнення, кількістю учасників та інші. У статті авторами проаналізовано чинне законодавство та зроблено висновок, що на законодавчому рівні в Україні закріплено два шляхи вирішення податкових спорів: адміністративне оскарження та судовий порядок вирішення спорів. Розкрито поняття механізму вирішення податкових спорів. Виділено основні проблемні питання адміністративного оскарження та судового порядку вирішення спорів. Автори розглянули процедуру медіації як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів. Серед переваг медіації зазначено значно менший строк врегулювання конфлікту, розвантаження судової системи України і те, що сторони податкового спору доходять згоди самі. Також звернено увагу на досвід США та Нідерландів у запровадженні процедури медіації. Досліджено досвід США у запровадженні інституту податкового адвоката, що є незалежним від податкових органів. Основними функціями податкового адвоката є допомога платникам податків у взаємодії з податковими органами, захист прав платників податків у разі виявлення порушень таких прав. У статті проаналізовано арбітраж як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів.

Ключові слова: податковий спір, податкове право, судовий порядок вирішення спорів, альтернативні способи вирішення податкових спорів, медіація.

The article is devoted to the coverage of one of the current theoretical and methodological problems of tax law on the issue of resolving tax disputes in Ukraine. The meaning of the concept of tax dispute is outlined on the basis of the analysis of works of domestic and foreign scientists. A new definition of the tax dispute as a conflict situation arising from the tax relationship between taxpayers and the authorized bodies for recovery from the taxpayer and fees is proposed. The main international legal classifications of tax disputes according to various criteria are studied, namely: depending on the initiator of the dispute, the subject of the appeal, the subject, the field of origin, the number of participants and others. In the article, the authors analyze the current legislation and conclude that at the legislative level. There are two ways to resolve tax disputes: administrative appeals and court proceedings. The concept of the mechanism of resolving tax disputes is revealed. The main problematic issues of administrative appeal and judicial procedure for resolving disputes are highlighted. The authors considered the mediation procedure as an alternative way of resolving tax disputes. Among the advantages of mediation is a much shorter period of conflict resolution, the parties to the tax dispute agree themselves, the unloading of the judicial system of Ukraine. Also, attention was paid to the experience of the United States and the Netherlands in implementing the mediation procedure. The experience of the USA in introduction of such institute as the tax lawyer which is independent of tax authorities is investigated. The main functions of a tax attorney are to assist taxpayers in cooperation with tax authorities, protect the rights of taxpayers in case of violations of such rights. The article analyzes arbitration as an alternative way of resolving tax disputes.

Key words: tax dispute, tax law, judicial procedure for resolving tax disputes, alternative ways of resolving tax disputes, mediation.

Податковим правовідносинам відведене одне з найважливіших місць у системі суспільних відносин. У ст. 67 Конституції України зазначено: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [4].

Специфіка податкових правовідносин, в яких стикаються публічний та приватний інтереси, за своєю природою передбачає високий рівень конфліктності та виникнення спорів. Перш за все потрібно дослідити саме поняття «податковий спір». Варто зазначити, що нині досі не існує єдиного підходу до тлумачення цього терміна. Тому доцільно розглянути, які правові позиції науковців щодо визначення податкового спору існують.

Наприклад, В.С. Кіценко визначає податковий спір як матеріальне охоронне правовідношення, що виникає між суб'єктами податкових правовідносин із приводу суперечностей щодо власних прав та обов'язків та/або законності правових актів контролюючих (податкових або митних) органів, що пов'язані з реалізацією податково-правових норм і вирішуються у передбаченому законом порядку [3].

Л.Б. Ларіна зазначає, що податковий спір – це юридичний спір, пов'язаний із нарахуванням та сплатою податків, який вирішується компетентним органом державної влади у встановленій законом формі між державою, з однієї сторони, та іншими учасниками податкових правовідносин, з іншої [5]. Своєю чергою О.Й. Бучинський у праці «З'ясування сутності поняття “податковий спір”» розтлумачив термін «податковий спір» як різновид публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин (за обов'язкової участі суб'єкта владних повноважень) щодо застосування норм податкового законодавства у сфері нарахування та сплати податків, зборів із метою реалізації та захисту прав і законних інтересів [1]. Д.А. Шинкарук визначає податковий спір через категорію суперечності, яка виникає у зв'язку з розглядом законності рішення, дії (бездіяльності) або ненормативного правового акта податкового органу [11].

Спіраючись на вищевикладене, можна сказати, що податковий спір – це конфліктна ситуація, що виникає з податкових правовідносин між платниками податків і уповноваженими органами щодо стягнення з платника податків і зборів.

У правовій науці є кілька класифікацій податкових спорів за різними критеріями: залежно від ініціатора спору,

за предметом оскарження, за суб'єктом, за сферою виникнення, кількістю учасників та багато інших. Найбільш розгалуженим та використовуваним є поділ податкових спорів залежно від ініціатора спору. Науковці виділяють:

- 1) спори, що виникають з ініціативи платників податків, платників зборів і податкових агентів;
- 2) спори, ініційовані податковими органами;
- 3) спори, ініційовані іншими особами.

Також існує класифікація за суб'єктом вирішення спору:

- 1) спори, які вирішуються у судовому порядку;
- 2) спори, які вирішуються в позасудовому порядку.

Спори, які вирішуються в позасудовому порядку, можна поділити на:

- 1) ті, які вирішуються самостійно учасниками спору;
- 2) ті, які вирішуються за допомогою медіації;
- 3) ті, які вирішуються органами державної влади.

С.М. Миронова запропонувала кілька критеріїв поділу:

1) за суб'єктом складом спору (суперечки між податковими органами і платниками податків, платниками зборів, податковими агентами, а також іншими особами);

2) за процесуальним становищем (спори за позовами платників податків і позовами податкових органів);

3) за видом суспільних відносин (суперечки під час виконання обов'язку зі сплати податків, суперечки після виплати з приводу надміру сплачених або стягнених сум);

4) за порядком вирішення податкових спорів (які вирішуються в досудовому порядку та в судовому порядку) [7].

О.О. Уварова також визначила класифікацію за предметом оскарження категорії податкових спорів:

«1) оскарження суми податкового зобов'язання, визначеного податковим органом за причинами, не пов'язаними з порушенням податкового чи іншого законодавства;

2) оскарження суми податкового зобов'язання та/або штрафних санкцій, визначених податковим органом у зв'язку з виявленням порушення з боку платників податків вимог податкового чи іншого законодавства;

3) відмова в наданні бюджетного відшкодування ПДВ;

4) оскарження вимоги про сплату: податкового зобов'язання, яке платник податків узгодив у поданій ним податковій декларації, але не сплатив у встановлені строки; узгодженої суми грошового зобов'язання, визначеного податковим органом у податковому повідомленні-рішенні, яке платник податків не сплачує в установлені строки;

5) оскарження індивідуальної податкової консультації (або відмови в її наданні);

6) оскарження нормативно-правового акта у сфері оподаткування;

7) оскарження дій або бездіяльності податкового органу;

8) оскарження рішень та дій, що здійснюються податковим органом у процесі перевірки;

9) вимога про повне відшкодування збитків (шкоди), завданих незаконними діями (бездіяльністю контролюючих органів (їх посадових осіб)» [10].

Проаналізувавши судову практику, можна виокремити три основних категорії податкових спорів:

1) спори з питань права – це суперечки, в яких виникли між платником податків і податковим органом розбіжності, пов'язані з різним тлумаченням або застосуванням окремих норм податкового, цивільного та іншого законодавства;

2) спори з питань факту – це суперечки, в яких виникли між платником податків і податковим органом розбіжності, пов'язані з різною оцінкою фактичних обставин справи, що мають пряме або непряме відношення до оподаткованої діяльності платника податків;

3) процедурні суперечки – це суперечки, в яких платник податків посилається на допущені податковим органом порушення законодавчо встановленої процедури проведення заходів податкового контролю та (або) провадження у справах про податкові правопорушення.

Науковець О.Й. Бучинський зазначив, що науково-практичне значення класифікації податкових спорів полягає в забезпеченні можливості виявлення прогалин у роботі юрисдикційних органів і визначення загальних напрямів вирішення таких спорів. До того ж виокремлення спільних характерних рис, особливостей того чи іншого виду спорів дає змогу досягти ефективності процедури вирішення. Отже, класифікація податкових спорів – це проведення умовного поділу податкових спорів на різні види, категорії, групи з виокремленням спільних ознак. Класифікація податкових спорів є необхідною умовою дослідження їхньої сутності, а також визначення порядку та механізму вирішення цих спорів [2].

Нині чинний Податковий кодекс України (далі – ПК України) не визначає поняття адміністративного оскарження, досудового порядку врегулювання податкових спорів. Наявні норми ПК України, а саме підпункт 14.1.7. пункту 14.1 статті 14, надають визначення поняття «оскарження рішень контролюючих органів» – оскарження платником податку податкового повідомлення – рішення про визначення сум грошового зобов'язання платника податків або будь-якого рішення контролюючого органу в порядку і строки, які встановлені цим Кодексом за процедурами адміністративного оскарження, або в судовому порядку [9]. Робимо висновок, що на законодавчому рівні в нас закріплено виключно два шляхи вирішення податкових спорів: адміністративне оскарження чи судовий порядок вирішення спорів.

Для початку варто розкрити поняття механізму вирішення податкових спорів, С.М. Миронова висуває таке тлумачення: це єдність системи правових та організаційних засобів, що в комплексі забезпечують результативну взаємодію учасників податкових правовідносин, спрямовану на вирішення податкових спорів. До елементів механізму вирішення податкових спорів зараховують: норми процесуального податкового права, що регулюють вирішення податкових спорів; юридичні факти, що пов'язані з виникненням, розвитком та подальшим вирішенням податкових спорів; податково-юрисдикційну діяльність [7].

Чіткого визначення механізму податково-правового регулювання вирішення податкових спорів не існує, на їх вирішення поширюються загальноправові способи та методи. Процедура адміністративного оскарження рішень контролюючого органу та судовий порядок вирішення спорів є інституційно-правовим механізмом розв'язання податкових спорів. Причина поділу закладена в природі оскарження рішень – воно здійснюється скаржником до різних державних органів, що є абсолютно незалежними один від одного, хоча й діють з єдиною метою вирішення податкового спору. Причому варто зазначити, що для розв'язання податкових спорів немає значення, виник спір через порушення процесуальних чи/та матеріальних норм права, інституції (уповноважені державою органи) не змінюють порядок розгляду у зв'язку зі зміною предмета спору.

Розглядаючи адміністративний спосіб вирішення податкових спорів, М.В. Лошицький зазначав, що, не применшуючи значення судового захисту прав особи, варто зазначити збереження та оновлення інституту адміністративного оскарження. Розглядаючи переваги адміністративного оскарження, необхідно зазначити, що адміністративне оскарження є значно дешевшим, більш оперативним та менш формалізованим. Доцільно вказати, що навіть визнання судом порушення з боку контролюючого органу та набрання судовим рішенням законної сили ще не є кінцевим етапом вирішення податкового спору, а виступає лише сходиною до наступного етапу – виконання судового рішення адміністративним органом [6].

З огляду на сьогоденний стан завантаженості судової системи України, велику кількість справ, що щоденно покладаються на суддів, гостро стоїть питання досудового

вирішення конфліктів, у тому числі і податкових спорів. Зростаючі темпи глобалізації та реформування вимагають впровадження сучасних, ефективних методів вирішення податкових спорів, що розвантажать судові установи та зменшать їх кількість та терміни розгляду, які іноді сягають позначки у три та більше років.

На прикладі іноземних держав ми можемо розглянути дійсно ефективні та доцільні шляхи вирішення податкових спорів у досудовому порядку. Найпоширенішими з доюрисдикційних процедур є медіація та арбітраж, що полягають у пошуку компромісного вирішення податкового спору, який виник за певних умов (порушень як із боку контролюючого органу, так і з боку платника податку).

В Україні на законодавчому рівні медіація ще не врегульована, але розгляд перспектив її застосування є вкрай важливим у контексті інтеграції законодавства України до європейського законодавства.

19.05.2020 р. у Верховній Раді України було зареєстровано проєкт закону «Про медіацію» № 3504, який 15.07.2020 р. був прийнятий у першому читанні.

Відповідно до проєкту, медіація – добровільна, позасудова, конфіденційна, структурована процедура, під час якої сторони за допомогою медіатора (медіаторів) намагаються врегулювати конфлікт (спір) шляхом переговорів.

Проєктом передбачається застосування медіації в будь-яких конфліктах (спорах), які виникають у цивільних, сімейних, трудових, господарських, адміністративних правовідносинах, а також кримінальних провадженнях під час укладання угод про примирення між потерпілим та підозрюваним, обвинуваченим та в інших сферах суспільних відносин [8].

На наш погляд, медіація мала б чимало переваг перед іншими процедурами вирішення спорів.

По-перше, позитивним моментом проведення процедури медіації є значно менший строк врегулювання конфлікту. Помітно зменшує час вирішення конфлікту той факт, що для вирішення спору шляхом медіації не потрібно дотримуватись передбачених законодавством суворих процесуальних та процедурних вимог: витребувати докази, залучати осіб як свідків, експертів тощо.

По-друге, значною перевагою медіації над класичними способами вирішення податкових спорів є те, що сторони податкового спору доходять згоди самі, адже медіатор не приймає рішення за них.

Також варто зазначити, що в разі впровадження медіації як способу вирішення податкових спорів у вираші залишаться не тільки безпосередні учасники конфлікту, а ще й загалом судова система України, яка нині є вкрай завантаженою.

У рамках цього дослідження доцільно розглянути питання вирішення податкових спорів у країнах світу. Варто зазначити, що ще у 1993 р. у Великій Британії було запроваджено посаду арбітра. Обов'язки вказаного суб'єкта досудового врегулювання спорів зводяться до того, що арбітр вивчає всі обставини спору у сфері надання публічних послуг, в тому числі і обов'язкових платежів, та надає консультативну допомогу у вигляді рекомендацій щодо вирішення спору. Цікавим є те, що розгляд податкових спорів здійснюється трибуналами (в межах першої та другої судової інстанції) [12].

Розглядаючи взаємоузгоджувальну процедуру, неможливо оминати Німеччину, оскільки доволі ефективно та успішно вищезазначену процедуру було реалізовано саме в цій країні. У 2006 р. було розроблено Меморандум для проведення взаємоузгоджувальної процедури та арбітражу щодо податків на доходи та майно. У Німеччині досудове вирішення будь-якого конфлікту є обов'язковим за наявності мотиваційних причин: простота процесу, швидкість та оперативність, відсутність сплати податків та зборів. Надалі, за відсутності компромісного рішення особа зобов'язана пройти стадію адміністратив-

ного оскарження, і виключно якщо в адміністративному порядку скаргу платника податку не було задоволено, суб'єкт податкового права має право протягом 10 днів із моменту отримання акта контролюючого органу щодо відмови в задоволенні вимог подати скаргу в судовому порядку. Відповідно до положень Фінансово-процесуального кодексу ФРН, а саме ст. 47, платник податків має право здійснити оскарження у два способи: до фінансового суду (що виключно у даному випадку виступає судом першої інстанції) або подати позов до податкового органу, що своєю чергою буде відповідальним за подальшу передачу його безпосередньо до суду. Причому подальша передача контролюючим органом позову платника податків до суду, в конкретному випадку є його обов'язком, а не правом, відмова розцінюється як неправомірна дія суб'єкта владних повноважень [13].

У США процедура медіації зарахована до одного зі способів адміністративного вирішення податкових спорів та є доволі розгалуженою та різноманітною. З 1996 року в країні діє інститут податкового адвоката, що змінив посаду уповноваженого з прав платників податків, що існувала до 1996 року. Основні функції податкового адвоката, що є незалежним від податкових органів, включають у себе: допомогу платникам податків у взаємодії з податковими органами, захист прав платників податків у разі виявлення порушень таких прав.

Статистика свідчить про високу ефективність такої інституції, оскільки станом на 2012 рік податковим адвокатом було розглянуто 220 тисяч податкових спорів, з яких 77% скарг платників податку було задоволено та вирішено в досудовому порядку (а це майже 170 тисяч справ). До альтернативних способів вирішення податкових спорів у США також зараховують так звану «швидку медіацію» та арбітраж, що в комплексному використанні зменшило відсоток податкових спорів, що надходять до суду, до 10% [14].

Також неможливо оминати позитивний досвід Нідерландів, де використання медіації в податкових спорах зменшило потік судових справ із вказаних питань аж на 95%.

Висновки. В умовах трансформації суспільства, правових перевтілень та модернізації суспільства, значна кількість податкових спорів виходить за рамки встановлених стандартних процедур розгляду. Недосконале правове регулювання та значна кількість прогалин у законодавстві не дають змоги швидко та ефективно вирішувати спори, що призводить до їх нагромадження у разі їх вирішення судами. Запровадження медіації, арбітражу для вирішення податкових конфліктів є вигідним для України, оскільки вказані способи вирішення податкових спорів здатні значно розвантажати судову систему. Впровадження медіації як альтернативного способу вирішення податкових спорів є надзвичайно перспективним шляхом подолання проблем платників податку та податкових органів у процесі виникнення податкових спорів. Короткий строк вирішення конфлікту, забезпечення конфіденційності, змога вирішити конфлікт самотужки та багато інших переваг роблять процедуру медіації найсприятливішою для вирішення податкових спорів. Проте, попри всі вищезазначені позитивні аспекти впровадження альтернативних способів вирішення податкових спорів, це може створити значні прогалини в розумінні норм податкового законодавства, оскільки можливість вирішення податкового спору за взаємоузгоджувальною процедурою з подальшим затвердженням судовим органом умов примирення фактично буде суперечити імперативній природі норм податкового законодавства.

Впровадження якісної системи досудового врегулювання податкових спорів не лише покращить стан судової системи України, а й створить для платників податків реальну можливість швидкого та якісного вирішення податкових спорів і підвищить авторитет держави в очах громадян.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бучинський О.Й. З'ясування сутності поняття «податковий спір». *Правова позиція*. 2019. № 1 (22). С. 103–111.
2. Бучинський О.Й. Особливості класифікації податкових спорів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 4. Т. 2. С. 48–52.
3. Кіценко В.С. Поняття та структура податкового спору як виду правового спору. *Форум права*. 2010. № 4. С. 458–461. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010_4/10kvcvhs.pdf (дата звернення: 18.04.2021).
4. Конституція України : Конституція, Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр> (дата звернення: 18.04.2021).
5. Ларина Л.Б. Налогообложение социально ориентированных организаций : дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.10. Москва, 2007. 188 с.
6. Лошицкий М.В. Административне оскарження як спосіб захисту прав громадян у діяльності органів публічної адміністрації. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія : Право. 2015. Вип. 31(2). С. 146–150. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31\(2\)_35](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvuzhpr_2015_31(2)_35) (дата звернення: 18.04.2021).
7. Миронова С.М. Механизм разрешения налоговых споров в Российской Федерации (финансово-правовой аспект). Волгоград, 2006. 245 с.
8. Проект Закону про медіацію : Проект Закону України № 3504 від 19.05.2020 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=68877 (дата звернення: 18.04.2021).
9. Тильчик В.В. Нормативно-правове регулювання процедури досудового вирішення публічно-правових спорів у сфері реалізації податкової та митної політики: проблеми уніфікації. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Юридичні науки. 2016. № 845. С. 161–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulprip_2016_845_27 (дата звернення: 18.04.2021).
10. Уварова О.О. Коли виникає спір з податковим органом: можливі спірні ситуації. *Податки та бухгалтерський облік*. 2011. № 44 (1437). С. 3–11.
11. Шинкарьок Д.А. Досудебное урегулирование налоговых споров: финансово-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. Омск, 2008. 163 с.
12. Guidance «The Role of the Adjudicator» made by The Adjudicator's Office and HM Revenue & Customs. URL: <https://www.gov.uk/guidance/the-role-of-the-adjudicator> (дата звернення: 18.04.2021).
13. Finanzgerichtsordnung (FGO) від 06.10.1965 р. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/FGO.pdf> (дата звернення: 18.04.2021).
14. Chief Counsel Workload Statistics. URL: <https://www.irs.gov/ru/statistics> (дата звернення: 18.04.2021).